
ЛЕКЦИЯ № 1. Теория бухгалтерского учета, его сущность и значение в системе управления

1. Понятие и виды бухгалтерского учета. Показатели, используемые в учете, функции, объекты и задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Наблюдение представляет собой общее представление о происходящем хозяйственном явлении.

Измерение придает количественное выражение происходящему хозяйственному явлению.

Регистрация осуществляется в пределах установленной системы и облегчает процесс запоминания и изучения наблюдаемых хозяйственных явлений.

Виды бухгалтерского учета:

1) **управленческий учет** представляет собой вид такого учета, при котором происходит сбор, обработка и предоставление учетной информации для нужд управления на предприятии.

Цель управленческого учета — формирование информационной системы на предприятии.

Главная задача управленческого учета — подготовка достоверной и полной информации, которая служит источником для принятия на предприятиях необходимых управленческих решений в процессе управления.

Основной частью такого учета является учет и анализ затрат (себестоимости произведенной продукции). Управленческий учет тесно взаимосвязан с анализом готовой информации для руководства организации (улучшение технологического процесса производства, оптимальное снижение расходов и т. п.).

Эта информация, как правило, используется в процессе принятия управленческих решений при планировании и прогнозировании на предприятии (в целях финансового учета). Данные управленческого учета организации являются ее коммерческой тайной и не должны разглашаться ее работниками;

2) **финансовый учет** — это учетная информация о затратах и доходах предприятия, о дебиторской и кредиторской задолженностях, о составлении имущества, о фондах и т. д.;

3) **налоговый учет** — это вид бухгалтерского учета, при котором происходит обобщение информации в целях определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ (НК РФ).

Цель налогового учета — обеспечение правильности и достоверности учета расчетов между предприятиями и государственными органами.

В процессе исчисления **показателей** деятельности предприятия широко используется измерение его хозяйственных средств с помощью измерителей.

Учетный измеритель представляет собой определенную учетную единицу, которая производит измерение и исчисление хозяйственных средств и операций на предприятии.

Ведение хозяйственного учета прежде всего предполагает количественное измерение учитываемых объектов. С этой целью используются учетные измерители: натуральные, трудовые, денежные.

Натуральные измерители служат для отражения в учете хозяйственных средств и процессов в их натуральном выражении, мерой, массой. Применение натуральных измерителей зависит от особенностей учитываемых объектов, т. е. от их физических свойств.

Объекты учета могут измеряться единицами массы (килограммы, тонны и т. д.), счетом (количество штук, пар и т. д.). С помощью натурального учета ведется систематическое наблюдение за состоянием движения конкретных видов материальных средств (основных средств, готовой продукции и т. д.) и осуществляется контроль за их сохранностью, а также за объемом процесса заготовок, производства и реализации продукции.

Трудовые измерители применяются для отражения в учете количества затраченного рабочего времени, исчисленного в рабочих

днях, часах, минутах. Трудовые измерители в сочетании с натуральными используются для исчисления размера оплаты труда, выявления производительности труда, определения норм выработки и т. д.

Денежный измеритель занимает центральное место в учете и используется для отражения разнообразных хозяйственных явлений и обобщения их в единой денежной оценке. Только с помощью денежного измерителя можно подсчитать общую стоимость разнородного имущества предприятия (зданий, станков, материалов и т. д.). Денежный измеритель выражается в рублях и копейках. Посредством их суммируются произведенные затраты (расходы) предприятия, ранее выраженные в трудовых и натуральных измерителях. Денежный измеритель необходим, в частности, для калькуляции себестоимости продукции, определения прибыли или убытков организации, отражения итогов хозяйственной деятельности.

Функции, объекты и задачи бухгалтерского учета

Функции бухгалтерского учета:

- 1) контролирующая — обеспечивает контроль за сохранностью, наличием и движением предметов труда, средств труда, денежных средств, за правильностью и своевременностью расчетов с государством и его службами. С помощью учета осуществляются три вида контроля: предварительный, текущий и последующий;
- 2) информационная функция — является одной из главных функций, так как является источником информации для всех подразделений предприятия и вышестоящих организаций. Информация должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной;
- 3) обеспечение сохранности имущества. Выполнение этой функции зависит от действующей системы учета, от наличия специализации, складских помещений, которые оснащены организационной техникой;
- 4) функция обратной связи — бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи;
- 5) аналитическая функция — с помощью нее происходит раскрытие имеющихся недостатков, наметить и проанализировать способы совершенствования деятельности организации и ее основных служб.

Объектами бухгалтерского учета являются:

- 1) имущество предприятия — основные средства, нематериальные активы и т. д.;
- 2) обязательства предприятия — расчеты, сделки и т. д.;
- 3) хозяйственные операции — операции, связанные с деятельностью предприятия.

Основные задачи бухгалтерского учета:

- 1) своевременное и правильное производство необходимых расчетов и обязательств;
- 2) оперативный контроль за правильностью и достоверностью информации в учетных документах;
- 3) своевременное отражение учетных данных в регистрах бухгалтерского учета.

2. Исторический обзор важнейших этапов развития бухгалтерского учета

Жан-Батист Демарше (1874—1946) — выдающийся французский ученый, создавший всем известный и популярный герб бухгалтеров, на котором изображены три предмета (солнце, весы и кривая Бернулли) и девиз «Наука — совесть — независимость»). Каждый предмет означает что-то свое:

- 1) солнце — освещение хозяйственной деятельности предприятия бухгалтерским учетом;
- 2) весы — значимость баланса, его равновесие;
- 3) кривая Бернулли — бесконечность бухгалтерского учета.

Примерно со второй половины XIX в. в различных странах начали образовываться научные направления, школы, которые призваны осмыслить и использовать бухгалтерское ремесло.

Итальянская школа. В этой школе в основном преобладала юридическая трактовка бухгалтерского учета. Представителями этой школы являются Ф. Вилла, Ф. Марчи, Дж. Чербони, Дж. Росси и др. Они склонялись к такому мнению, что бухгалтер учитывает и контролирует деятельность кладовщика, кассира, а также права и обязанности материально ответственных лиц (в то время их называли агентами), права и обязанности юридических и физических лиц, с которыми организация ведет расчеты (в то время их называли корреспондентами), а не ценности организации.

Поэтому было установлено, что бухгалтер отражает не денежные средства в кассе, не материалы на складе и т. д., а ответственность кассира, кладовщика и т. д. Каждый счет персонализировался, т. е. за ним всегда стояло какое-то ответственное лицо. При этом двойная запись обуславливалась правилом Э. Дегранжа, которое звучит так: «Тот, кто выдает, — кредитруется, тот, кто получает, — дебетуется».

Уже в XX в. многократно выдвигался вопрос о воплощении специальной отрасли юриспруденции — бухгалтерского права, так как бухгалтер является в некотором роде судьей, который применяет в процессе своей работы государственное право. «Учет — алгебра права», — говорил выдающийся ученый П. Гарнье.

Французская школа. Здесь значимую роль играла экономическая трактовка бухгалтерского учета. Выдающимися представителями этой школы являются Ж. Курсель-Сенель, Э. Леотэ, А. Гильбо, Ж. Б. Дюмарше и другие. Они видели главную цель прежде всего в исчислении эффективности хозяйственной деятельности организации, а не в непосредственном контроле за сохранностью ценностей организации, как их многие итальянские коллеги-бухгалтеры. Он с помощью установленной методологии отражает движение основного капитала, всех ресурсов, ценностей организации, а не их прав и обязательств в юриспруденции. Именно из этого вытекает и иное объяснение возникновения двойной записи: нет прихода средств без их расхода — так предполагали представители данной школы. Это предположение поддерживал представитель школы Ж. Прудон, который утверждал, что бухгалтерский учет представлял собой политическую экономию. Он имел свое личное мнение: большинство экономистов — это очень плохие бухгалтеры, не знающие ничего, а также и несмыслящие в приходе и расходе средств и в ведении книг.

Немецкая школа. Эта школа придавала большое значение процедурным вопросам, строению форм подсчета, последовательностью бухгалтерских записей. Главными представителями данной школы были Ф. Гюгли, И. Ф. Шер, Г. Никлиш и др. Для этой школы предусмотрен плавный переход к учету от баланса к бухгалтерскому учету, а не наоборот, как это было характерно для итальянской и французской школ. Эти школы, как было указано выше утверждали, что дебет и кредит любого бухгалтерского счета представляют собой «качественно однородные поля», немецкая школа, в свою очередь, утверждают, что значение дебета и кредита

бухгалтерского счета изменяется в зависимости от самого счета, пассивный он или активный.

Американская школа. Эта школа предполагала, что бухгалтерский учет представляет собой инструмент управления людьми, а люди, в свою очередь, управляют организацией. Со стороны психологии бухгалтерская информация представляет собой единственный стимул для администраторов, которые обязаны на этот стимул хорошо реагировать. Если этого не происходит, то и информация не имеет никакого значения для учета.

Главным достижением ученых Америки (Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон, Ч. Кларк, В. Патон и др.) было и есть конструирование и воплощение методологических приемов, а именно «стандарт-кост», «директ-костинг» и «центры ответственности». При этом через некоторое время сформировалась такая отрасль бухгалтерии, как управленческий учет.

Можно сделать вывод, что каждая из этих приведенных школ привнесла в науку «Бухгалтерский учет» свои определенные идеи.

В бухгалтерскую жизнь нашей страны примерно в первой половине XIX в. вошли замечательные идеи, которые обсуждаются и усовершенствуются до сих пор.

ЛЕКЦИЯ № 2. Предмет, метод и принципы бухгалтерского учета

1. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятия или физического лица, которая осуществляется с помощью хозяйственных средств:

- 1) основные средства;
- 2) нематериальные активы;
- 3) оборотные средства;
- 4) денежные средства;
- 5) средства в расчетах;
- 6) отвлеченные средства.

Основные средства — это средства, которые участвуют в хозяйственной деятельности предприятия длительное время, сохраняют свою форму и в себестоимость произведенной продукции включаются частично (в виде амортизационных отчислений).

Нематериальные активы — это патенты, секреты производства, лицензии, торговые марки и т. д.

Оборотные средства используются в процессе производства недолго (примерно один производственный цикл). При этом меняют свою существенную форму, а в себестоимость произведенной продукции включаются, как правило, всей своей стоимостью. К оборотным средствам относятся сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, электроэнергия, топливо, тара.

Денежные средства — это деньги в кассе предприятия, на расчетном и специальных счетах в банках.

Средства в расчетах — это дебиторская задолженность.

Отвлеченные средства — это суммы, которые уплачиваются в виде налогов и сборов, формируются за счет собственных средств, а также с помощью заемных источников.

Метод бухгалтерского учета — это приемы, элементы, с помощью которых осуществляется бухгалтерский учет.

Элементы и методы бухгалтерского учета:

- 1) счета;
- 2) двойная запись;
- 3) документация;
- 4) инвентаризация;
- 5) оценка и калькуляция;
- 6) бухгалтерский баланс;
- 7) отчетность.

Счет — это инструмент учета, группировки, кодировки хозяйственных средств и операций. Различают активные, пассивные и активно-пассивные счета по отношению к бухгалтерскому балансу.

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь счетов.

Двойная запись — это запись хозяйственных операций по дебету одного и кредиту другого счета. Кодировка хозяйственных операций с помощью двойной записи называется **бухгалтерской проводкой**.

Двойная запись отражает двойственные изменения в составе имущества предприятия и имеет следующие существенные значения: придает бухгалтерскому учету системный характер, обеспечивает взаимосвязь между счетами, дает представление о движении хозяйственных средств, источников их образования (информационное значение), позволяет устранить ошибки в счетных записях.

Документация — это сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности предприятия в учетных документах. Каждый документ представляет собой письменное свидетельство факта совершенной хозяйственной операции. Документы имеют название, а юридическую силу им придают обязательные реквизиты.

Инвентаризация — это проверка фактического наличия товарно-материальных ценностей, денежных средств, финансовых обязательств на определенную дату.

Оценка — определение стоимости в денежных измерителях.

Калькуляция — это определение затрат на производство продукции. В нее включаются статьи затрат.

Бухгалтерский баланс — это способ обобщения хозяйственных средств, группировки их источников на определенную дату. Левая часть — актив баланса, правая — пассив. Итоги актива и пассива бухгалтерского баланса должны соответствовать друг другу, пос-

кольку не может быть больше хозяйственных средств, чем их источников.

Отчетность — это отражение всей хозяйственной деятельности предприятия в документах за отчетный период (месяц, квартал, полугодие или год).

2. Принципы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет заключается в следующих принципах:

- 1) **принцип денежного измерения** — в бухгалтерских отчетах информация всегда должна быть выражена в едином денежном измерителе (в валюте страны нахождения предприятия);
- 2) **принцип обязательного документирования** — непрерывное, сплошное, документально обоснованное и достоверное отражение учитываемых объектов, которые вытекают из одновременно совершающихся в организации различных операций. Эти операции, в свою очередь, отражают постоянно возобновляемый кругооборот всех средств организации и непрерывную смену их форм;
- 3) **принцип двусторонности или двойной записи** — заключается по источникам формирования и по признаку размещения с выполнением равенства в обеих группах бухгалтерского учета;
- 4) **принцип автономности организации** — в целях сохранения объективности учета бухгалтерских счетов, на которых отражаются все хозяйственные операции организации, ведется обособленно от счетов, которые предназначены непосредственно для учета лиц, связанных с данной организацией. Разделение бухгалтерских счетов организации и ее владельцев (юридических лиц) считается принципом автономности организации;
- 5) **принцип действующей организации** — любая создаваемая организация должна существовать (функционировать) и быть постоянно действующим производством;
- 6) **принцип учета по стоимости** — активы учитываются по цене приобретения, т. е. по стоимости. Она является основной базой для учета актива в бухгалтерском учете в течение всего времени его существования. Ориентируясь на эти правила, собственные активы и в балансе числятся по первичной цене

(по цене приобретения), и независимо от срока их нахождения на предприятии он не переоцениваются, а вновь создаваемая продукция оценивается по сложившейся стоимости затрат в момент ее выпуска;

7) **принцип учетного периода:** бухгалтерский учет ведется по учетным периодам, которыми принято считать календарные периоды;

8) **принцип консерватизма (осторожности)** — несомненно, руководители предприятия всегда хотят дела производства представлять в лучшем виде. Но это не всегда согласуется с реальностью. Предварительное поступление доходов в течение отчетного периода нельзя засчитывать в доходы, уже принадлежащие предприятию, если окончательное исполнение операции выходит за пределы отчетного периода. Их лучше отнести к доходам будущих периодов. В случае, если предприятие понесло расходы, а документально не определена окончательность операции (возможно, эти затраты будут возвращены), то их следует засчитывать в расходы будущих периодов, чтобы не исказить истинные показатели по прибыли. Значит, при получении прибыли или выполнении расходов нужно иметь веские доказательства их правомерности. Отсюда следует, что принцип консерватизма имеет две стороны:

а) доход признается только тогда, когда имеется на то обоснованная уверенность;

б) расход признается, как только возникает обоснованная возможность;

9) **принцип реализации** — определяет сумму дохода, которая должна быть признана от конкретной продажи в этот период. Так как товар может быть продан по цене выше его стоимости и ниже, в рассрочку и до оплаты, то сумму реализации следует корректировать на предполагаемую сумму безнадежных долгов;

10) **принцип увязки** — указывает на следующее: если какое-либо событие влияет как на доход, так и на расходы, то воздействие на каждый из них должно быть признано в одном учетном периоде. Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты, а прибыль определяется как разница между выручкой от реали-

зации и затратами на ее производство. Из вышесказанного следует, что затраты на производство должны быть включены в себестоимость в том периоде, в котором определена выручка от реализации;

11) **принцип последовательности** — предприятия могут самостоятельно выбирать метод учета, но с условием соблюдать его в течение достаточно долгого времени (не менее года), пока не возникнут достаточно веские причины для его изменения. В противном случае возникнет ситуация несоизмеримости показателей;

12) **принцип существенности** — устанавливает, что незначительные события могут не приниматься во внимание, но вся важная информация должна быть раскрыта полностью.

ЛЕКЦИЯ № 3. Учетная политика организации. Учредители и акционеры

1. Общее понятие учетной политики организации

Учетная политика организации (УПО) представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостные измерения, группировка итогов, обобщение фактов). В учетной политике организации утверждаются:

- 1) план счетов;
- 2) нетиповые формы первичной документации (если такие имеются);
- 3) порядок проведения инвентаризации;
- 4) методы оценки активов и обязательств;
- 5) правила документооборота;
- 6) технология обработки информации;
- 7) порядок контроля за хозяйственными операциями.

Основными требованиями учетной политики являются:

- 1) полнота отражения фактов;
- 2) осмотрительность при приобретениях и вложениях;
- 3) приоритет содержания над формой;
- 4) непротиворечивость синтетических и аналитических учетов;
- 5) рациональность ведения бухгалтерского учета.

Бухгалтерская информация и ее значение. Характер информации, процесс ее сбора, обработки и использования является внутренним делом каждой организации. С принятия нового плана счетов осуществляется совершенствование бухгалтерского учета. При этом бухгалтерский учет сближается с системой международной практики. Информация должна быть понятной, отражать существо вопроса без двусмысленного восприятия и излишней детализации.

Другой качественный признак — это уместность (релевантность), т. е. влияние информации на экономические решения предприятия. Информация является базой для прогнозирования и обеспечивает основные функции управления (менеджмента).

Оперативное планирование на предприятии. Оперативное финансовое планирование в отличие от составления финансового плана включает в себя разработку и составление двух документов:

- 1) платежного календаря;
- 2) кассовый план предприятия.

Платежный календарь позволяет сопоставить доходы и расходы за определенный период времени (на месяц, на декаду, на пять дней, в отличие от финансового плана, который составляется на год с разбивкой по кварталам).

Основой для составления платежного календаря являются:

- 1) данные баланса доходов и расходов предприятия;
- 2) плановые данные по производству и реализации продукции;
- 3) планы материально-технического снабжения;
- 4) планы размещения заемных средств и обязательств.

Платежный календарь состоит из двух разделов:

- 1) валовые доходы и поступления денежных средств;
- 2) валовые расходы и отчисления средств.

В **доходной** части платежного календаря основным источником является выручка от реализации продукции (размер выручки определяется исходя из графика отгрузки продукции и сданных работ). Доходы включают поступления от арендной платы и получение кредитов банка.

В **расходной** части отражаются все виды платежей, предусмотренных на платежный период. Это платежи поставщикам в соответствии с заключенными договорами и все расходы, связанные с оплатой труда исходя из предусмотренного фонда заработной платы, планового, но с корректировкой на процент выполнения производственной программы. В платежный календарь расходы на оплату труда разносятся в соответствующие периоды, согласно графику выплаты заработной платы:

- 1) расходы, связанные с отчислениями во внебюджетные фонды;
- 2) все виды платежей в бюджет строго в соответствии со сроками их уплаты;
- 3) погашение кредитов в строгом соответствии со сроками, по которым они выданы;
- 4) уплата процентов за пользование кредитами.

Кассовый план предприятия может составляться на месяц и на более короткие сроки. В нем отражаются источники поступления

средств в кассу предприятия и расходы и выплаты денежных средств из кассы.

К этим расходам составляется справочный раздел, в котором производится расчет фонда заработной платы и указываются сроки выплаты заработной платы.

2. Учет собственного капитала, формирование уставного капитала, расчеты с учредителями и акционерами по вкладам в уставный капитал

Формирование уставного капитала производится с целью создания организации и ее организационно-правовой формы.

Организации подразделяются на коммерческие и некоммерческие. Коммерческие преследуют извлечение прибыли в качестве своей основной деятельности. В обычных условиях любая коммерческая организация сможет приступить к осуществлению своей деятельности и реализовывать поставленные перед ней задачи, если ее учредители внесли достаточно денежных средств в уставный капитал.

Уставный капитал является основным источником формирования собственных средств и фондов организации и представляет собой сумму средств, вложенных первоначально в организацию ее собственниками или участниками хозяйственных обществ. Поэтому хозяйствующее общество представляет собой коллективную собственность нескольких физических или юридических лиц — учредителей этого общества.

Уставный фонд унитарных организаций отражает сумму средств, внесенных государственным или муниципальным органом в момент ввода предприятия в эксплуатацию для осуществления его деятельности.

Уставный фонд акционерных обществ определяет минимальный размер имущества этого общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Каждый учредитель должен полностью внести свой вклад в уставный капитал в течение срока, оговоренного в учредительных документах. При этом стоимость вклада каждого учредителя должна быть не менее номинальной стоимости его доли.

После регистрации акционерного общества на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность учредителей обществу. Для учета расчетов по вкладам в уставный

капитал используют счет 75 «Расчеты с учредителями», он активно-пассивный, служит с одной стороны для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал (субсчет 1), а с другой стороны — для учета расчетов по начисленным доходам учредителям (субсчет 2). На сумму зарегистрированного уставного капитала делается следующая запись:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»,

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Сальдо только дебетовое, отражает сумму задолженности по вкладам в уставный капитал на начало месяца. Оборот по кредиту показывает сумму погашенной дебиторской задолженности, внесенной в виде денежных средств или материальных ценностей.

Внесение вкладов:

Дебет счета 51 «Расчетный счет»,

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Зачисление средств иностранного учредителя по курсу:

Дебет счета 52 «Валютный счет»,

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Расчеты по уставному капиталу с учредителями ведутся в журнале-ордере № 8. Учредителями могут быть как российские, так и иностранные граждане.

Оставшаяся после уплаты налога сумма прибыли называется нераспределенной. Она, как правило, переходит в распоряжение собственников предприятия и расходуется по их распоряжению. Нераспределенная прибыль учитывается на счете 84 «Нераспределенная прибыль». Аналитический учет по данному счету ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования оставшихся средств.

Лекция № 4. Счета и двойная запись

1. Виды счетов, их структура

В процессе производства каждый день осуществляется большое число хозяйственных операций, требующих текущего отражения, для чего используются специальные формы-счета бухгалтерского учета, которые построены по принципу экономической однородности.

Бухгалтерский счет — основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений.

Счета бухгалтерского учета — это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Для каждого вида имущества, обязательства и операции открываются отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), которые соответствуют каждой статье баланса, например, 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 99 «Прибыль и убытки», 80 «Уставный капитал» и др.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу: левая сторона счета — дебет (от лат. «должен»), правая сторона — кредит (от лат. «верит»). Для одних счетов дебет означает увеличение, кредит — уменьшение, а для других, наоборот, дебет — уменьшение, а кредит — увеличение. В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные.

Счета являются активными по:

- 1) экономическому содержанию — это те счета, которые предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению;

2) балансу — когда счета (статьи) расположены в активной части баланса;

3) сальдо (остаток) — если счета имеют дебетовый остаток.

Счета считаются пассивными по:

1) экономическому содержанию — когда счета отражают учет имущества по источникам его образования;

2) балансу — если счета (статьи) расположены в пассивной части баланса;

3) сальдо — это те счета, которые имеют кредитовый остаток.

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета, которые могут иметь дебетовое или кредитовое сальдо одновременно. Если по активно-пассивному счету выведено одно сальдо, то оно является результативным и показывает конечный итог от противоположных операций. Например, на счете 99 «Прибыль и убытки» отражаются как прибыли, так и убытки, но в конце месяца выводится окончательный финансовый результат — прибыль (если сальдо кредитовое) или убыток (если сальдо дебетовое). В отдельных случаях в активно-пассивных счетах результативное сальдо вывести нельзя; это бывает тогда, когда результативное сальдо искажает учетные показатели. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могли бы заменить два счета: «Расчеты с дебиторами» — активный счет и «Расчеты с кредиторами» — пассивный счет. Необходимость учитывать эти расчеты на одном счете объясняется постоянным изменением во взаимных расчетах, дебитор может стать кредитором и наоборот и разбивать этот счет на два отдельных нецелесообразно.

Хозяйственные операции текущего учета записываются на счета по мере их накопления. Каждую операцию можно записывать отдельно, но если однородных операций много, то на основе первичных документов правомерно сводить их в накопительные или групповые ведомости. Это позволит сократить количество записей на счетах.

Строение активного и пассивного счетов и порядок записи операций в них регламентированы следующими правилами:

1) **для активных счетов.** В начале отчетного периода открываются счета, на которых имеются остатки (сальдо начальное по дебету — Снд). Данные для записи на счетах берут из активной части баланса и записывают на дебет счетов. Такой поря-

док означает: открыть счета и записать первоначальное сальдо. Увеличение и поступление отражают по дебету, а уменьшение, расход и выбытие — по кредиту счетов. В конце отчетного периода подводят итоги оборотов по всем счетам: вначале по дебету, а затем по кредиту. В итоги оборота по дебету счетов сумма первоначального остатка не включается; сюда относятся только суммы по операциям отчетного периода. Конечное сальдо по дебету (Скд) по активным счетам за отчетный период определяется так: к первоначальному сальдо по дебету (Снд) прибавляют итоги оборотов по дебету и вычитают итоги оборотов по кредиту (Ок). Конечный остаток может быть либо дебетовым, либо равняться нулю:

$$C_{\text{кд}} = C_{\text{нд}} + O_{\text{д}} - O_{\text{к}}$$

Таким образом, для активных счетов дебет означает увеличение, а кредит — уменьшение;

2) для **пассивных счетов** открываются счета, на которых по кредиту записывают первоначальное сальдо. Оно берется из пассивной части баланса в разрезе статей, по которым имеются остатки. Увеличение, приход и поступление отражаются по кредиту, а уменьшение, расход и выбытие — по дебету. В конце отчетного периода по каждому счету подводятся итоги оборотов, сначала по кредиту, а потом по дебету. В итоги оборота по кредиту не включается первоначальный остаток, а учитываются только суммы операций, которые возникают в отчетном периоде. Конечное сальдо (Скп) определяется так: к начальному остатку (Снк) прибавляют обороты по кредиту (Ок) и вычитают обороты по дебету (Од). Конечный остаток может быть либо кредитовым, либо равняться нулю:

$$C_{\text{кп}} = C_{\text{нк}} + O_{\text{к}} - O_{\text{д}}$$

Следовательно, для пассивных счетов дебет означает уменьшение, а кредит — увеличение.

Понимание экономического содержания активных и пассивных счетов очень важно для усвоения приемов отражения хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета и контроля за их совершением.

Группировка активов хозяйствующего субъекта по источникам образования. Актив хозяйствующего субъекта представляет собой капитал этого субъекта. Капитал бывает собственный и привлеченный. Собственный капитал делится на два вида:

1) созданный в процессе хозяйственной деятельности (добавочный, резервный, фонды предприятия, нераспределенная прибыль, резервы предстоящих расходов и платежей, целевое финансирование и поступление).

Добавочный капитал образуется за счет дополнительного внесения средств собственниками сверх зарегистрированного уставного капитала, изменения стоимости активов, за счет безвозмездного их получения.

Резервный фонд (капитал) формируется из прибыли предприятия и используется для покрытия потерь, возникших в результате чрезвычайных ситуаций, для выплаты доходов и дивидендов при недостаточной прибыли.

Фонды предприятия: фонды накопления и фонды потребления создаются из прибыли предприятия на поощрения (премии работникам) и для мероприятий социальных программ.

Резервы предстоящих расходов и платежей создаются для того, чтобы равномерно включать в расходы отчетного периода затраты на оплату отпусков, на ремонт основных средств, на выплату премий за выслугу лет.

Целевое финансирование и поступление — это средства от государства и других организаций, используются для покрытия расходов целевого характера;

2) созданный в целях инвестирования собственников предприятия (уставный капитал).

Привлеченный капитал также делится на два вида:

1) долгосрочный (кредиты, займы);

2) краткосрочный (кредиторская задолженность, доходы будущих периодов).

2. Двойная запись, ее назначение

Для любой хозяйственной операции обязательно характерна двойственность и взаимность. Для сохранности этих свойств и контроля за записями хозяйственных операций на счетах в бухгалтерском учете применяется способ двойной записи.

Двойная запись представляет собой запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Метод двойной записи обуславливает существование таких понятий, как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи, например между счетами 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета», или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 50 «Касса», или 10 «Материалы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.

Бухгалтерская проводка есть не что иное, как оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

Двойная запись отражается по-разному в зависимости от формы бухгалтерского учета. При мемориальной форме каждая операция записывается в разных регистрах дважды: по дебету и по кредиту счета. Эту запись еще называют разобщенной. При журнально-ордерной форме учета используется совмещенная запись. В таком случае регистры построены так, что, записывая операцию один раз, отражают ее как по дебету, так и по кредиту соответствующих счетов. В результате этого достигается экономия учетного труда (вместо двух записей суммы одна) и наглядно видна корреспонденция счетов.

В практике бухгалтерского учета, кроме простых, существуют и сложные проводки, которые бывают двоякого рода. В первом случае, когда дебетуется один счет и одновременно кредитуется несколько счетов. При этом сумма кредитуемых счетов равна сумме дебетуемого счета.

Счета синтетического и аналитического учета, их взаимосвязь

В бухгалтерском учете для получения различной информации используется три вида счетов. По степени их детализации они подразделяются на синтетические, аналитические и субсчета.

Синтетические счета содержат обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и операциях организации по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе. К синтетическим счетам относятся: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 43 «Готовая

продукция»; 41 «Товары»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 80 «Уставный капитал» и др.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и операций, выраженным в натуральных, денежных и трудовых измерителях. В частности, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее количество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — не только общую задолженность, но и конкретную задолженность по каждому поставщику отдельно.

Субсчета (синтетического счета II порядка), являясь промежуточными счетами между синтетическими и аналитическими, предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Учет в них ведется в натуральных и в денежных измерителях. Несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов — один синтетический счет.

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» в бухгалтерском учете используется синтетический и аналитический учет.

Синтетический учет — учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет — учет, который ведется в лицевых и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Синтетический и аналитический учет организуются так, чтобы их показатели контролировали друг друга и в конечном итоге совпадали, вот почему записи по ним проводятся параллельно; записи на счетах аналитического учета производятся на основании тех же документов, что и записи на счетах синтетического учета, но с большей детализацией.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь. Она выражается в следующих равенствах:

- 1) начальное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, равняется начальному сальдо синтетического счета:

$$\sum C_{\text{на}} = C_{\text{нс}};$$

2) обороты по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, должны быть равны оборотам синтетического счета:

$$\sum O_a = O_c;$$

3) конечное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, равняется конечному сальдо синтетического счета:

$$\sum C_{ка} = C_{ка}.$$

Взаимосвязь между счетами и балансом в бухгалтерском учете проявляется следующим образом. На основании данных статей баланса открываются активные и пассивные счета, названия которых в основном совпадают со статьями баланса. Так, статье актива «Нематериальные активы» соответствует счет 04 «Нематериальные активы»; статье пассива баланса «Добавочный капитал» — счет 83 «Добавочный капитал» и т. д. Иногда несколько счетов представлены в балансе одной статьей. Например, статья баланса «Запасы» включает несколько групп счетов (10, 11, 15, 16, 20, 21, 41, 43 и т. д.). Одновременно существуют счета, отражающиеся в балансе по двум статьям. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в активе баланса включен в статью «Прочие дебиторы», а в пассиве — в статью «Прочие кредиторы». Суммы остатков по соответствующим статьям баланса являются начальными остатками открываемых синтетических счетов. Общая сумма дебетовых остатков синтетических счетов соответствует общей сумме кредитовых остатков, так как эти итоги нечто иное, чем итоги актива и пассива баланса. На основании конечных сальдо синтетических счетов составляют новый баланс на первое число следующего отчетного периода (месяца, квартала и года).

Следует отметить, что между бухгалтерскими счетами и балансом существует различие, которое состоит в том, что на бухгалтерских счетах отражаются текущие хозяйственные операции и итоговые данные за отчетные периоды в натуральных, денежных и трудовых показателях, а в балансе отражаются только ито-

говые данные на начало и конец отчетного периода в денежной оценке. В текущем учете представляются счета, которые в балансе отсутствуют, так как они закрываются до составления баланса — это счет 26 «Общехозяйственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и т. д. Не находят отражения в балансе и забалансовые счета.

3. Классификация счетов

Классификация счетов по экономическому содержанию

Группировка счетов по экономическому содержанию отвечает на один главный вопрос: «Что учитывается на данном счете?». Классификация счетов по экономическому содержанию представлена в следующей таблице.

Номер группы	Наименование группы счетов	Наименование подгруппы счетов
1	Счета для учета имущества	Счета для учета имущества в сфере производства (счета средств труда, предметов труда и счета отвлеченных средств)
		Счета для учета имущества в сфере обращения (счета для учета денежных средств, предметов обращения и счета для учета средств в расчетах)
		Счета для учета средств выбывших (счета отвлеченных средств, вложенных средств и счета для учета убытков)
2	Счета для учета источников образования имущества	Счета для учета собственных источников (счета капитала и счета прибыли)
		Счета для учета заемных источников (счета обязательные по расчету и счета обязательные по распределению)

3	Счета для учета хозяйственных процессов	Счета для учета процесса производства
		Счета для учета процесса обращения
		Счета для учета результатов хозяйственных процессов

Обобщение данных текущего бухгалтерского учета

Одним из способов обобщения данных текущего бухгалтерского учета являются оборотные ведомости. На практике оборотную ведомость по синтетическим счетам называют оборотным балансом. Оборотная ведомость имеет ряд недостатков:

- 1) нет возможности проследить, откуда ценности поступили и куда они направлены, т. е. их движение;
- 2) невозможно установить, как увеличиваются или уменьшаются имущество предприятия и источники его образования.

В аналитическом учете используют две основные формы оборотных ведомостей:

- 1) количественно-суммовая;
- 2) контокоррентная или суммовая.

Запись хозяйственных операций со строгой последовательностью называется **хронологической записью**.

Определение типа проводки:

- 1) если из содержания документа явствует, что налицо факт получения средств со стороны (учредитель внес, кредит из банка получен, временно заимствованы средства у кредиторов, получены от поставщиков материалы, приняты работы или услуги, образовалась задолженность по фондам или бюджету при обязательных отчислениях), значит первый тип проводки: задействован дебет активного и кредит пассивного счета;
- 2) если из содержания документа явствует, что налицо факт возврата ранее полученных средств независимо от кого, или осуществлен платеж по долгам (учредитель вышел, кредит банку возвращен, возвращены заимствованные средства кредиторам, перечислены налоги и т. п.), — это второй тип проводки — задействован кредит активного счета и дебет пассивного счета;

3) если из содержания документа явствует, что налицо факт перемещения любых средств от одного подотчетного лица или места хранения к другому (со склада на склад, в производство или покупателю, из кассы в подотчет или наоборот и подобные операции), — это третий тип проводки: дебет активного счета и кредит активного счета;

4) если из содержания документа явствует, что налицо факт перемещения средств от одного владельца другому или перевода из одного фонда в другой (прибыль распределяется в резерв, на развитие производства и другие цели, передачу доли одного учредителя другому, перевод срочных ссуд в просроченные и др.), — это четвертый тип проводки: дебет пассивного счета и кредит пассивного счета.

Правило:

Активная группа — правило вложения средств (вложены средства).

Пассивная группа — приготовление для вложения (источники средств, фонды, резервы, доходы).

Активно-пассивная группа — расчеты могут быть как доходные, так и расходные, т. е. активный и пассивный смысл.

Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре

Номер раздела	Наименование раздела	Группа счетов	Подгруппа счетов
1	Основные счета	Инвентарные	Активные
		Фондовые	Пассивные
		Счета для учета расчетов	Активные, пассивные, активно-пассивные
2	Регулирующие счета	Дополнительные	Активные, пассивные
		Контрарные	Активные, пассивные
		Контрарно-дополнительные	Активные, пассивные
3	Операционные	Собирательно-распределительные	Активные
		Калькуляционные	Активные

		Сопоставляющие	Активно-пассивные
4	Бюджетно-распределительные	—	Активные, пассивные
5	Финансово-результативные	—	Активно-пассивные
6	Забалансовые	—	Активные, пассивные

Инвентарные счета — это счета, которые используются для учета имущества на определенную дату, определяются с помощью инвентаризации (01 «Основные средства», 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и т. д.).

Фондовые счета используются для учета собственных источников образования имущества. Они всегда пассивные, к ним относятся следующие счета: 85 «Уставный капитал», 86 «Резервный капитал», 87 «Добавочный капитал», 80 «Прибыли и убытки», 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Счета для учета расчетов отражают образование и движение дебиторской задолженности (активные). К таким счетам относится счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», начальное сальдо этого счета отражает сумму непогашенной дебиторской задолженности, по дебету — образование или увеличение задолженности, по кредиту — погашение или списание задолженности, сальдо конечное — наличие (остаток) задолженности на конец периода.

Пассивные счета для учета расчетов используются для учета образования и движения кредиторской задолженности, к ним относят: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты с бюджетом», 90 «Краткосрочные кредиты банков».

Активно-пассивные счета для учета расчетов применяются в учете для отражения взаимных расчетов данного предприятия с другими. К таким счетам относится счет 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) предприятиями», начальное сальдо этого счета по активу отражает непогашенную дебиторскую задолженность, по дебету — образование или увеличение дебиторской

задолженности, погашение кредиторской задолженности, сальдо конечное по активу — сумму (остаток) непогашенной дебиторской задолженности, сальдо начальное по кредиту — сумму непогашенной кредиторской задолженности, по кредиту — погашение дебиторской задолженности, увеличение кредиторской задолженности, сальдо конечное по кредиту — сумму (остаток) непогашенной кредиторской задолженности.

Активно-пассивные счета для учета расчетов всегда имеют один остаток по дебету или по кредиту. Исключение составляет лишь счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», этот счет может одновременно иметь два остатка, так как на нем отражаются разные дебиторы и кредиторы.

Долг одних предприятий не может быть погашен другими предприятиями. Сальдо на таких счетах называется **развернутым**, так как конечный остаток может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Регулирующие счета самостоятельного значения не имеют и применяются вместе с основным счетом, причем если основной счет активный, то и дополнительный счет будет активным и наоборот.

Контрарно-дополнительные счета могут увеличивать или уменьшать оценку объектов, отраженных на основных счетах.

Операционные счета предназначены для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ или услуг).

Калькуляционные счета всегда активные, используются для учета затрат и определения себестоимости продукции.

Сопоставляющие счета применяются для того, чтобы выявить результаты по реализации продукции (работ или услуг).

Бюджетно-распределительные счета предназначены для распределения расходов по смежным отчетным периодам. С помощью данной группы счетов устраняется колебание себестоимости продукции по отчетным периодам. Счета данной группы могут быть как активными, так и пассивными.

Финансово-результативные счета предназначены для выявления результата в финансово-хозяйственной деятельности.

План счетов — это систематизированный перечень счетов, который применяется в практике, утвержден Министерством Финансов.

План счетов содержит двухзначный код синтетических счетов, записанных в левой части плана. Субсчета к синтетическим счетам находятся в правой части плана.

В плане счетов 9 разделов. Для удобства пользования все счета сведены в разделы в соответствии с их группировкой по экономическому содержанию. Количество счетов, применяемых на практике, определяется потребностями составления отчетности. Забалансовые счета имеют трехзначный код.

ЛЕКЦИЯ № 5. Учет денежных средств и расчетов

1. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетные лица — работники предприятия, получающие денежные авансы на осуществление хозяйственных расходов и на затраты по случаю командировок. Порядок ведения кассовых операций определяет порядок выдачи денег под отчет. Выдача производится при наличии кассы и без кассы, выдается чек из кассы банка.

Подотчетные суммы на хозяйственные расходы выдаются в размере 2-дневной потребности не более, чем на 3 дня. Если вне места нахождения предприятия — в размере 10-дневной потребности до 15 дней. На служебные командировки: на стоимость проезда туда и обратно, суточные и расходы по найму жилого помещения.

В случае если командировочный работник временно нетрудоспособен, то ему возмещается наем жилого помещения, кроме тех случаев, когда работник был в стационаре, и выплачиваются суточные за все время, пока он не мог продолжить поручение и вернуться, но не свыше 2 месяцев.

Временная нетрудоспособность и невозможность вернуться должны быть установлены документально. В срок командировки не включаются дни временной нетрудоспособности. Работнику возмещаются услуги по предварительной покупке билетов, пользование постелью, страховой сбор, расходы по бронированию жилого помещения, по пользованию транспортом общего пользования (кроме такси), если они находятся вне пункта назначения только на основании документов.

Днем выезда является день отправления транспортного средства из места постоянной работы, а днем приезда считается день приезда транспортного средства к месту работы. При отправлении в место до 24 ч является текущий день, после 0 ч — последующие сутки.

Если место назначения находится за чертой города, учитывается время приезда до станции. Режим работы и отдыха определяется предприятием, командировавшим его. Взамен дней отдыха, не использованных во время командировки, другие дни не предоставляются. Если работник выезжает в командировку по распоряжению администрации в выходной день, то ему в установленном порядке предоставляется другой день отдыха.

Полученные авансы разрешается использовать подотчетным лицам только на те цели, на которые они выданы. В течение 30 дней после возвращения из командировки подотчетные лица обязаны представить авансовый отчет об израсходованных суммах.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдача наличных денежных средств выдается подотчетному лицу на основании служебной записки, в которой должны быть указаны: цель расхода, сроки и необходимая для этого сумма. Служебную записку должен подписать руководитель предприятия, и только после этого бухгалтер может выписать расходный кассовый ордер на данную сумму, а кассир — выдать подотчетную сумму.

Подотчетное лицо в установленный срок должно представить в бухгалтерию предприятия авансовый отчет с подтверждающими документами (товарные чеки) о факте приобретения предметов для административно-хозяйственных нужд. Остаток неиспользованной суммы подотчетное лицо возвращает в кассу предприятия по приходному кассовому ордеру.

Руководитель предприятия может отправить подотчетное лицо в служебную командировку (например, в поездку на определенный срок в другой регион или город для выполнения каких-либо поручений руководителя).

При направлении подотчетного лица в служебную командировку в пределах Российской Федерации в бухгалтерии предприятия оформляется командировочное удостоверение, которое должно содержать следующие необходимые реквизиты:

- 1) фамилия, имя, отчество подотчетного лица;
- 2) пункт назначения командировки;
- 3) наименование предприятия, куда командировается подотчетное лицо;
- 4) цель командировки;
- 5) срок командировки.

Командировочное удостоверение должно быть подписано руководителем предприятия. Действующее законодательство предусматривает следующие гарантии и компенсационные выплаты при командировках:

- 1) сохранение за командированным работником в течение всего времени командировки места работы (должности) и среднего заработка;
- 2) оплату суточных за время нахождения в командировке;
- 3) оплату расходов по проезду к месту назначения и обратно;
- 4) оплату расходов по найму жилого помещения.

В бухгалтерском учете операции с подотчетными лицами отражаются следующими проводками:

- 1) выдан аванс на командировочные расходы:

**Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
Кредит счета 50 «Касса»;**

- 2) отражены расходы по найму жилого помещения (без учета НДС):

**Дебет счета 44 «Расходы на продажу»,
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;**

- 3) учтена сумма НДС, уплаченная за найм жилого помещения:

**Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;**

- 4) возврат неиспользованной суммы в кассу от подотчетного лица:

**Дебет счета 50 «Касса»,
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».**

К авансовому отчету прилагаются оформленные документы, подтверждающие расход подотчетных сумм, по командировкам прилагается оформленное командировочное удостоверение и т. д.

В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются и определяются суммы, подлежащие утверждению руководством предприятия.

На суммы, выданные под отчет, делается запись:

**Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
Кредит счета 50 «Касса».**

На израсходованные суммы, принятые и утвержденные по авансовым отчетам, делаются записи:

**Дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы»,
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».**

Неизрасходованные суммы возвращаются в кассу предприятия:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При заграничных командировках выдача аванса в валюте в учете отражается так:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,

Кредит счета 50 «Касса».

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, списываются следующим образом:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Если эти суммы могут быть удержаны из зарплаты, то делается запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если они не могут быть удержаны:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет ведется по каждой авансовой выдаче. Выдача новых авансов может быть только при полном отчете по предыдущему авансу. Передача аванса другому лицу не допускается.

2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Расчеты с покупателями и заказчиками у поставщиков — возмещение издержек и реализация, получение определенного дохода. Порядок учета расчетов с покупателями зависит от выбранного метода учета реализации. Если по оплате (кассовый метод) — задолженность покупателей учитывается на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной себестоимости:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»,

Кредит счета 43 «Готовая продукция» — отгружена продукция.

При поступлении платежа:

1) **Дебет счета 51 «Расчетный счет»,**

Кредит счета 90 «Продажи»;

2) **Дебет счета 90 «Продажи»,**

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» — списана реализованная продукция по производственной себестоимости;

3) **Дебет счета 90 «Продажи»,**

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму НДС.

Задолженность покупателей, истекшая в установленный срок исполнения обязательств, списывается со счета 45 «Товары отгруженные» в убыток предприятия не включая уменьшения налогооблагаемой прибыли. Задолженность покупателей, списанная в убыток, принимается на забалансовый счет 007 и в течение 5 лет на нем учитывается. При оплате задолженности сумма отражается как финансовый результат и включается в налогооблагаемую прибыль. Если учет реализации идет по отгрузке, то учет ведется на активном счете 62, на котором задолженность покупателей отражается по стоимости реализации (цене продажи).

В учетных регистрах может быть открыто несколько субсчетов:

1) расчеты в порядке инкассо;

2) расчеты в порядке плановых платежей и т. д.

На субсчете «Расчеты в порядке инкассо» учитываются расчеты по предъявленным и принятым банком к оплате документам по отгрузке. На втором субсчете учитываются расчеты, которые носят систематический характер и не завершаются оплатой одного расчетного документа. На третьем субсчете учитываются расчеты по векселям. На счетах бухгалтерского учета делаются записи:

1) **Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,**

Кредит счета 90 «Продажи» — отгружена продукция и предъявлен счет покупателю;

2) **Дебет счета 90 «Продажи»,**

Кредит счета 43 «Готовая продукция» — списана реализованная продукция по производственной себестоимости;

3) **Дебет счета 90 «Продажи»,**

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму НДС.

При погашении задолженности кредитуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при планировании платежей в разрезе покупателей и заказчиков.

При применении метода начисления учета реализации предприятия разрешается создавать резервы по сомнительным платежам за счет прибыли, при этом налогооблагаемая прибыль уменьшается.

Невостребованная в срок дебиторская задолженность после истечения срока исковой давности списывается в уменьшение резервов по сомнительным долгам:

Списанная задолженность принимается на счет 007 и учитывается там в течение 5 лет. В случае погашения задолженности полученная сумма зачисляется в прибыль как внереализационный доход.

Расчеты по авансам

Расчеты по авансам — определенная система финансовых взаимоотношений, связанных с выдачей и получением авансов под поставку ценностей, выполнение работ, по оплате продукции и работ, произведенных для заказчика или принятия по частичной готовности. Условиями договора может быть предусмотрен аванс в определенном размере. При этом организация обеспечивает обособленный учет по каждому поступившему авансу. Делается запись:

Дебет счета 51 «Расчетный счет»,

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При получении аванса с него обязательно начисляют в бюджет налог на добавленную стоимость и в бухгалтерском учете оформляют следующей записью:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Расчеты по претензиям

Претензии оформляются в письменной форме, где указывается требование заявителя, сумма, ссылки на законодательство, к ней прилагаются соответствующие документы и заверенные копии. Претензии рассматриваются в срок до 30 дней со дня получения. Ответ сообщается письменно. При полном или частичном удовлетворении претензии в ответе указывают признанную сумму, номер и дату платежного поручения на перечисленную сумму. При полном или частичном отказе необходимо сделать ссылку на законодательство. Предъявитель имеет право подать иск в суд при отказе в удовлетворении претензии или неполучении ответа в установленный срок. Можно выдвинуть требование о признании договора недействительным, о его расторжении и т. д. Ответ должен

быть дан в 10-дневный срок, если иное не установлено законодательством. Учет расчетов по претензиям ведется на счете 76 субсчете 2 «Расчеты по претензиям».

Организация может выставить поставщику (подрядчику) претензию, если:

- 1) поставщиком не соблюдены договорные обязательства;
- 2) выявлена недостача поступивших от него ценностей;
- 3) обнаружены арифметические ошибки в документах поставщика (подрядчика) на поставленные товары (работы, услуги).

В первом случае договор обычно предусматривает взыскание с поставщика пени, штрафа или неустойки. В учете они отражаются проводкой:

Дебет счета 76—2 «Расчеты по претензиям»,

Кредит счета 91—1 «Прочие доходы» — начислены пени, штрафы, неустойки, выставленные поставщику (подрядчику) и признанные им или присужденные судом.

Когда покупатель при приемке ценностей, поступивших от поставщика, выявил их недостачу или порчу, в его учете делаются записи:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена недостача (порча) ценностей в пределах предусмотренных договором величин;

Дебет счета 76—2 «Расчеты по претензиям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена недостача (порча) ценностей сверх предусмотренных договором величин.

При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций недостача списывается так:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 76-2 «Расчеты по претензиям» — списана недостача (порча) ценностей сверх предусмотренных договором величин.

Расчеты платежными требованиями-поручениями

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотрен-

ный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Платежными поручениями могут производиться:

- 1) перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- 2) перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- 3) перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;
- 4) перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Платежное поручение составляется на бланке формы 0401060. Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При оплате платежного поручения на всех экземплярах расчетного документа в поле «Списано со счета плательщика» проставляется дата списания денежных средств со счета плательщика (при частичной оплате — дата последнего платежа), в поле «Отметки банка» проставляются штамп банка и подпись ответственного исполнителя.

Банк обязан информировать плательщика по его требованию об исполнении платежного поручения не позже следующего рабочего дня после обращения плательщика в банк, если иной срок не предусмотрен договором банковского счета. Порядок информирования плательщика определяется договором банковского счета.

Аккредитивы

Платательщик выставляет аккредитивное поручение банка покупателя банку поставщика произвести оплату счетов на условиях, указанных в заявлении покупателя.

Отличительной особенностью является то, что платеж совершается непосредственно за отгрузкой. Поставщик представляет в банк все соответствующие документы, подтверждающие отгрузку, выполнение услуг и работ и получает соответствующую сумму.

Так устраняется возможность задержки и обеспечивается его своевременность. Аккредитив выставляется на срок по договору поставки, при этом каждый предназначен для расчетов только с одним поставщиком.

Аккредитив может быть открыт за счет собственных средств или кредитов.

3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги или работы, а к подрядчикам — предприятия, проводящие строительные работы. Расчеты с ними осуществляются обычно после отгрузки материалов, товаров и т. д., либо одновременно с совершением этих операций. Форма расчетов устанавливается в договоре (контракте).

В связи с массовым неплатежами в настоящее время поставки производятся на условиях предварительной оплаты без согласия предприятия в безакцептном порядке оплатить требования за энергоносители и пользование связью.

Учет расчетов ведется на пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета.

На предъявленные счета покупатель делает записи:

1) **Дебет счета 10 «Материалы» (и другие счета учета материальных ценностей),**

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками»;

2) **Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,**

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» — на сумму НДС.

За услуги по доставке и переработке материалов сторонними организациями производятся записи, аналогичные приобретению ценностей.

При поставке материальных ценностей, на которые документы не были получены, необходимо проверить, не числятся ли ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или вывезенные со склада, и не числится ли сумма как дебиторская задолженность.

После проверки материалов они учитываются как неотфактурованные поставки:

Дебет счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» — по ценам, предусмотренным в договоре.

При поступлении расчетных документов эта запись сторнируется и делается новая запись. Погашение задолженности отражается по дебету счета 60 и по кредиту счета в соответствии с оплатой.

Сумма задолженности, обеспеченная векселями, не списывается со счета 60, а учитывается отдельно в аналитическом разрезе. Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при расчете плановых платежей — в разрезе каждого поставщика и подрядчика. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность приобретения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным документам, по нефактурованным поставкам, по векселям, срок оплаты которых не наступил, по векселям, не оплаченным в срок, по коммерческому кредиту. Эти данные необходимы при составлении баланса. При журнально-ордерной форме учета расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются в журнале-ордере № 1, который ведется по кредиту счета 60 позиционным способом по каждому расчетному документу. Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками при расчетах в порядке плановых платежей ведут в специальной ведомости № 5, данные которой общими итогами в разрезе корреспондирующих счетов в конце месяца переносятся в журнал-ордер № 6.

4. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Для создания специальных фондов производятся соответствующие отчисления на социальные нужды, включающиеся в издержки производства или обращения. Пособия по временной нетрудоспособности, санаторно-курортное лечение обеспечиваются отчислениями в фонд социального страхования. Отчис-

ления производятся в Пенсионный фонд. Для обеспечения гражданам равных возможностей в получении медицинской помощи — в фонд ОМС. Для обеспечения временно неработающих — в фонд занятости.

Для этих целей используется счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

При начислении делается запись:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию».

Использование средств фонда отражается так:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Расчеты по пенсионному обеспечению

Отчисления производятся в ПФ РФ. Тариф: для работодателей — 28% от фонда начисленной заработной платы, для работодателей в сельском хозяйстве, — 20,6% от фонда, для граждан, занимающихся частной практикой — 28%, для крестьянских, фермерских хозяйств — 20,6%, но если они используют наемный труд, то страховые взносы — 28% от выплат, начисленных в пользу наемных работников.

От уплаты взносов освобождаются общественные организации инвалидов, а также организации, уставный капитал которых полностью состоит из взносов инвалидов и их количество в общей численности персонала — более 50%. Если их меньше 50%, то льгота касается только выплат инвалидам.

На счете 69 «Расчеты по социальному страхованию», субсчете 3 учитывается медицинское страхование.

При начислении делается следующая запись:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию».

При начислении средств:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

При начислении взносов:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию», суб-счет 4 «Расчеты по фонду занятости».

При перечислении средств:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию», суб-счет 4 «Расчеты по фонду занятости»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

5. Расчеты по оплате труда

Расчеты по оплате труда ведутся на счете 70. По кредиту этого счета ведется учет начисленной зарплаты, а по дебету — удержания из зарплаты и ее выдача. Сальдо означает задолженность предприятия перед работниками. На суммы начисленной за отработанное время зарплаты, в зависимости от места занятости:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если резервирование не допускается, то:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если производятся выплаты за выслугу лет, то:

- 1) если зарезервированы — за счет резерва;
- 2) если нет — за счет фонда потребления.

Из заработной платы предприятия удерживают:

- 1) подоходный налог:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- 2) удержания по исполнительным листам:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- 3) удержания за брак:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 28 «Брак в производстве».

Оставшаяся заработная плата выдается работникам и оформляется в учете следующей проводкой:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 50 «Касса».

Удержания 1% из заработной платы в Пенсионный фонд отражаются так:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению».

6. Учет кассовых операций

Кассовые операции — это операции, связанные с приемом, хранением и расходованием различных денежных средств, поступающих в кассу организации из обслуживающего банка. Поступление денежных средств в кассу с расчетного счета в бухгалтерском учете отражается следующей проводкой:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

Первичная документация:

- 1) приходный кассовый ордер (для оформления операции поступления наличных средств в кассу по любым основаниям от одного лица);
- 2) расходный кассовый ордер (для оформления выдачи наличных денег из кассы одному лицу на любые нужды);
- 3) кассовая книга;
- 4) платежная ведомость;
- 5) журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- 6) книга учета принятых и выданных кассиром денег в подотчет общественным раздатчикам заработной платы и операциям кассирам.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера должны быть заполнены без помарок, четко и ясно. Книга кассира-операциониста должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена подписями главного бухгалтера и руководителя предприятия. Печать организации должна стоять на каждом кассовом документе.

Максимальная сумма, которая может находиться в кассе, определяется лимитом. Лимит централизованно устанавливается.

Все факты поступления и выдачи наличных денег в кассу учитываются в кассовой книге (типовая форма). Она должна быть пронумерована, прошнурована, опечатана сургучной печатью и заверена подписями директора и главного бухгалтера. Записи в ней

ведутся в 2-х экземплярах под копировальную бумагу. Второй экземпляр (отрывной) — это отчет кассира, он передается в бухгалтерию с приходными и расходными документами ежедневно в конце рабочего дня.

Учет операций по расчетному счету

Прием, выдачу и безналичные перечисления банк производит по документам специфической формы. Основные документы:

- 1) при наличных расчетах:
 - а) чек денежный;
 - б) объявление на взнос наличными;
- 2) при безналичных расчетах:
 - а) акцептная форма (согласие на оплату) расчетов (расчеты платежными требованиями; действительно в банк 10 дней);
 - б) расчеты платежными поручениями;
 - в) аккредитивная форма расчетов (заявление на аккредитив), это перечисление по поручению предприятия аванса в банк для оплаты по предъявлении отгрузочных документов поставщиком в свой банк;
 - г) заявление об отказе от акцепта;
 - д) инкассовое платежное поручение — для безакцептного списания средств со счета предприятия в случаях, установленных законодательством;
 - е) мемориальный банковский ордер — служит для списания или зачисления на счет предприятия безналичных средств по распоряжению обслуживающего банка.

Основная форма безналичных расчетов — акцептная (расчет платежными требованиями). Поставщик при посредничестве банка получает деньги от плательщика на основании расчетных документов.

Инкассо — поручение банку на получение суммы с покупателя.

Акцепт — есть различные виды акцепта (предварительный, последующий и пр.). Если в 3-дневный срок плательщик не заявил об отказе от акцепта, платежное требование считается акцептованным, но отказ должен быть документированно обоснован.

Аviso — официальное банковское извещение о произведенной расчетной операции (о перемещении средств со счета плательщика на счет поставщика).

Типичные операции по поступлению и расходу наличных денежных средств:

1) получение из банка наличных денежных средств:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет»;

2) внесение подотчетным лицом остатка неиспользованных денежных сумм:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

3) погашение задолженности покупателя за товары, работы, услуги:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

4) погашение задолженности по недостачам и хищениям:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

5) оприходование излишков, выявленных в результате инвентаризации (ревизии) кассы:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

6) получение из банка наличных денежных средств в иностранной валюте:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 52 «Валютный счет»;

7) внесение подотчетным лицом остатка неиспользованных денежных средств:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

8) отражение выплат работникам из кассы (заработная плата, социальные пособия, доходы от участия в уставном капитале и т. д.):

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 50 «Касса».

ЛЕКЦИЯ № 6. Учет труда и заработной платы

1. Формы и системы оплаты труда

Учет труда и заработной платы представляет собой сложную и очень трудоемкую бухгалтерскую задачу.

Право на труд закреплено Конституцией Российской Федерации в ст. 37, которой определено, что каждый гражданин имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду.

Трудовые отношения всех наемных работников регулируются Трудовым Кодексом Российской Федерации.

Оплата труда по трудовым соглашениям. В соответствии со ст. 15 ТК РФ трудовые отношения — отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

В основе трудовых взаимоотношений лежит трудовой договор (контракт), заключенный в письменной форме. Трудовые доходы каждого работника не ограничиваются максимальными размерами. Минимальный размер месячной оплаты труда устанавливается правительством и имеет достаточно широкое использование в расчете тарифных ставок, должностных окладов, при наложении штрафов.

В настоящее время среди важнейших задач учета труда и заработной платы можно назвать:

- 1) своевременно в установленные сроки производить расчеты с персоналом по оплате труда;
- 2) своевременно и правильно относить на себестоимость продукции суммы начисленной заработной платы и налогов;
- 3) собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и расчетов по налогам.

Согласно статье 20 ТК РФ сторонами трудовых отношений являются работник и работодатель.

Работник — физическое лицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем.

Работодатель — физическое лицо либо юридическое лицо (организация), вступившее в трудовые отношения с работником. В случаях, установленных федеральными законами, в качестве работодателя может выступать иной субъект, наделенный правом заключать трудовые договоры.

Права и обязанности работодателя в трудовых отношениях осуществляются: физическим лицом, являющимся работодателем; органами управления юридического лица (организации) или уполномоченными ими лицами в порядке, установленном законами, иными нормативными правовыми актами, учредительными документами юридического лица (организации) и локальными нормативными актами.

По обязательствам учреждений, финансируемых полностью или частично собственником (учредителем), вытекающим из трудовых отношений, дополнительную ответственность несет собственник (учредитель) в установленном законом порядке.

Между работником и работодателем могут возникать трудовые отношения на основании коллективного договора. В соответствии со ст. 41 ТК РФ содержание и структура коллективного договора определяются сторонами.

В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя по следующим вопросам:

- 1) формы, системы и размеры оплаты труда;
- 2) выплата пособий, компенсаций;
- 3) механизм регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором;
- 4) занятость, переобучение, условия высвобождения работников;
- 5) рабочее время и время отдыха, включая вопросы предоставления и продолжительности отпусков;
- 6) улучшение условий и охраны труда работников, в том числе женщин и молодежи;
- 7) соблюдение интересов работников при приватизации организации, ведомственного жилья;

- 8) экологическая безопасность и охрана здоровья работников на производстве;
- 9) гарантии и льготы работникам, совмещающим работу с обучением;
- 10) оздоровление и отдых работников и членов их семей;
- 11) контроль за выполнением коллективного договора, порядок внесения в него изменений и дополнений, ответственность сторон, обеспечение нормальных условий деятельности представителей работников;
- 12) отказ от забастовок при выполнении соответствующих условий коллективного договора;
- 13) другие вопросы, определенные сторонами.

В коллективном договоре с учетом финансово-экономического положения работодателя могут устанавливаться льготы и преимущества для работников, условия труда, более благоприятные по сравнению с установленными законами, иными нормативными правовыми актами, соглашениями.

В коллективный договор включаются нормативные положения, если в законах и иных нормативных правовых актах содержится прямое предписание об обязательном закреплении этих положений в коллективном договоре.

Оплата часов ночной работы. Временем ночной работы считается время с 22 ч. вечера до 6 ч. утра. Оно фиксируется в таблице итоговым количеством за месяц. Вся работа в ночное время оформляется документально и рассчитывается в определенном (повышенном) размере. Этот повышенный размер не может быть ниже 40% от тарифной ставки.

Согласно ст. 96 ТК РФ, к работе в ночное время не допускаются: беременные женщины; работники, не достигшие возраста 18 лет, за исключением лиц, участвующих в создании и (или) исполнении художественных произведений, и других категорий работников в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами. Женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, инвалиды, работники, имеющие детей-инвалидов, а также работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением, матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до 5 лет, а также опекуны детей указанного возраста могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здо-

ровья в соответствии с медицинским заключением. При этом указанные работники должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от работы в ночное время.

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочной является работа, которая осуществляется работниками после основной смены. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях с разрешения руководителя предприятия.

В соответствии со ст. 99 ТК РФ привлечение к сверхурочным работам производится работодателем с письменного согласия работника в следующих случаях:

- 1) при производстве работ, необходимых для обороны страны, а также для предотвращения производственной аварии либо устранения последствий производственной аварии или стихийного бедствия;
- 2) при производстве общественно необходимых работ по водоснабжению, газоснабжению, отоплению, освещению, канализации, транспорту, связи — для устранения непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное их функционирование;
- 3) при необходимости выполнить (закончить) начатую работу, которая вследствие непредвиденной задержки по техническим условиям производства не могла быть выполнена (закончена) в течение нормального числа рабочих часов, если невыполнение (незавершение) этой работы может повлечь за собой порчу или гибель имущества работодателя, государственного или муниципального имущества либо создать угрозу жизни и здоровью людей;
- 4) при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их может вызвать прекращение работ для значительного числа работников;
- 5) для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва. В этих случаях работодатель обязан немедленно принять меры по замене сменщика другим работником.

В других случаях привлечение к сверхурочным работам допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации.

Не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин, работников в возрасте до 18 лет, других ка-

тегорий работников в соответствии с федеральным законом. Привлечение инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до 3 лет, к сверхурочным работам допускается с их письменного согласия и при условии, если такие работы не запрещены им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч. в течение 2 дней подряд и 120 ч. в год.

Работодатель обязан обеспечить точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником.

Оплата продукции, оказавшейся браком. Полный брак по вине работника не оплачивается ему полностью, а частичный брак оплачивается в зависимости от степени годности произведенной продукции по пониженным расценкам или по себестоимости.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается по пониженным расценкам. Брак, который произошел не по вине работника, а по причине скрытого дефекта в обрабатываемом материале (сырье), оплачивается работнику наравне с годными изделиями.

Оплата простоев. Время простоя по вине работника оплате не подлежит. Время простоя не по вине работника, если он предупредил администрацию о начале простоя, оплачивается из расчета не ниже 2/3 тарифной ставки установленного работнику разряда или оклада.

Оплата труда при совмещении профессий. Если работник наряду с основной работой, обусловленной трудовым договором, выполняет дополнительную работу по другой профессии или обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, то ему доплачивают за совмещение профессий или выполнения обязанностей временно отсутствующего работника.

Размер этих доплат устанавливает администрация по соглашению сторон.

Оплата труда в период освоения производства (новых видов продукции). На период освоения нового производства (продукции) работникам может быть сделана доплата до прежнего среднего заработка в порядке и на условиях, определяемых коллективным договором.

Оплата труда при совмещительстве. Помимо основной работы, многие работники выполняют дополнительную работу (совмещают) в одной и той же организации. При совмещении профессий необходимо составлять трудовое соглашение, в котором оговорены продолжительность совмещаемой профессии и соответственно оплата за нее. Размер оплаты устанавливает администрация (руководитель) предприятия.

Оплата отпуска и выходных пособий. Право на отпуск возникает у работников через шесть календарных месяцев после поступления на работу в организацию. Отпуск должен предоставляться работникам ежегодно в срок, который предусмотрен утвержденным на предприятии графиком отпусков. В исключительных случаях и с согласия работника допускается перенос его установленного отпуска на следующий календарный год. В настоящее время на многих предприятиях график отпусков заметно отличается от графиков отпусков предприятий лет двадцать назад, поскольку многие работники находятся в отпуске не месяц, а меньше — 1—3 недели.

2. Классификация и учет персонала предприятия, учет использования рабочего времени

На крупных и средних предприятиях разработкой и расчетом всех необходимых показателей в области труда и заработной платы занимается отдел кадров.

Персонал подразделяется на:

- 1) постоянный персонал — работники, принятые на работу без указания срока;
- 2) сезонный персонал — работники, принятые на период сезонных работ;
- 3) временный персонал — работники, принятые на срок не свыше 2 месяцев.

В соответствии с ТК РФ **рабочее время** — время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени.

Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 ч в неделю.

Работодатель должен вести учет времени, фактически отработанного каждым работником.

При работе на условиях неполного рабочего времени оплата труда работника производится пропорционально отработанному им времени или в зависимости от выполненного им объема работ.

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет для работников каких-либо ограничений продолжительности ежегодного основного оплачиваемого отпуска, исчисления трудового стажа и других трудовых прав.

Продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- 1) для работников в возрасте 15—16 лет — 5 ч, в возрасте 16—18 лет — 7 ч;
- 2) для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, совмещающих в течение учебного года учебу с работой, в возрасте от 14 до 16 лет — 2,5 ч, в возрасте 16—18 лет — 3,5 ч;
- 3) для инвалидов — в соответствии с медицинским заключением.

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, где установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, максимально допустимая продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- 1) при 36-часовой рабочей неделе — 8 ч;
- 2) при 30-часовой рабочей неделе и менее — 6 ч

Для творческих работников организаций кинематографии, теле- и видеосъемочных коллективов, театров, театральных и концертных организаций, цирков, средств массовой информации, профессиональных спортсменов в соответствии с перечнями категорий этих работников, утверждаемых Правительством РФ, продолжительность ежедневной работы (смены) может устанавливаться в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами, локальными нормативными актами, коллективным договором либо трудовым договором (ст. 94 ТК РФ).

3. Начисление заработной платы

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 отражают причитающиеся членам трудового коллектива и работающим по трудовому договору (контракту) лицам суммы начисленной заработной платы за отработанное время и премий (дебет счетов 08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 43, 96), суммы пособий по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств внебюджетных социальных фондов. Основанием для начисления заработной платы служат табель, наряды-заказы (наряды) на выполнение работы, другие документы.

По дебету счета 70 учитываются выплаты заработной платы из кассы (кредит счета 50), сумма удержанного в бюджет подоходного налога (кредит счета 68), своевременно невозвращенные подотчетным лицам суммы (кредит счета 71), суммы за причиненный материальный ущерб (кредит счета 73), за брак (кредит счета 28), в погашение задолженности по выданным ссудам (кредит счета 73), по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц (кредит счета 76).

Аналитический учет к счету 70 ведут в лицевых счетах рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-55), которые заводят в начале года на каждого члена трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту). В течение года в лицевые счета заносят данные о начисленной заработной плате, премиях, выплатах по итогам года, за выслугу лет, пособий по листкам нетрудоспособности, удержаниях с указанием сумм к выдаче. Срок хранения лицевых счетов — 75 лет.

В бухгалтерском учете начисление заработной платы отражается следующими проводками:

1) начислена оплата труда работникам по отгрузке, выгрузке, перемещению оборудования, требующего монтажа:

Дебет счета 07 «Оборудование к установке»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

2) начислена оплата труда работникам занятым в капитальном строительстве:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3) начислена оплата труда работникам по погрузке, выгрузке, перемещению производственных запасов:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

4) начислена оплата труда за изготовленную продукцию, работы, услуги персоналу основного производства:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

5) начислена оплата труда персоналу вспомогательных производств:

Дебет счета 23 «Вспомогательное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

6) начислена оплата труда общепроизводственному персоналу:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

7) начислена оплата труда общехозяйственному персоналу:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

8) начислена оплата труда персоналу за исправление брака:

Дебет счета 28 «Брак в производстве»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

9) начислена оплата труда работникам обслуживающих производств:

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

10) начислена оплата труда работникам за работы, относимые к расходам будущих периодов:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

11) начислена оплата труда персоналу, занятому сбытом продукции:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

12) начислена оплата труда персоналу за демонтаж основных средств:

Дебет счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Учет резерва на оплату отпусков

В организациях могут иметь место расходы, не производившиеся в отчетном периоде, но предстоящие в будущем. Такие расходы называются предстоящими расходами или предстоящими

платежами. Это образуемые организацией резервы: на оплату отпусков.

Формирование резерва на оплату отпусков. Большая часть организаций начисленную оплату отпусков включают в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит счета 70). Членам трудового коллектива отпуска предоставляются в течение года неравномерно, это ведет к искажению себестоимости продукции (работ, услуг) в разные отчетные периоды. Во избежание этого организации могут, принимая учетную политику, предусмотреть формирование резерва на оплату отпусков, а суммы, фактически начисленные за отпуск, списывать за счет этого резерва. Резерв на отпуск начисляется с заработной платы за фактически отработанное время.

Вопрос о том, как отражать на счетах бухгалтерского учета оплату отпусков, определяет сама организация, принимая учетную политику на предстоящий год.

Механизмом резервирования сумм на оплату отпусков в основном пользуются крупные коммерческие организации (например, ОАО), а также организации, которые расположены в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях. Такой необходимости нет у субъектов малого предпринимательства.

Отчисления в резерв могут осуществляться либо в твердой величине ежемесячно, либо в процентах к оплате труда.

Распределение расходов на оплату труда и связанных с ней обязательных платежей

Все первичные документы по учету выработки (наряды, листки на доплату, листки о простое, маршрутные листы, таблицы и др.) попадают в бухгалтерию организации. Там их группируют по цехам, службам, отделам, а в разрезе этих подразделений — по центрам затрат на производственные (по видам изготовленной продукции, выполненным работ, оказанным услуг, на общепроизводственные и общехозяйственные цели, коммерческие расходы и др.) и непроизводственные (капитальное строительство, содержание и эксплуатация объектов социальной сферы, работы, финансируемые за счет специальных источников) цели. Сгруппированные первичные документы являются основанием для включения сумм начисленной оплаты труда (кредит счета 70) в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 43,), по другим направлениям (дебет счетов 07, 08, 10, 80, 96). Одновременно организация в дебет тех же

счетов, куда была списана начисленная оплата труда, относится в установленном размере (%) к оплате труда:

- 1) с кредита счета 68 — начисленный в бюджет транспортный налог (1%);
- 2) с кредита счета 69 — отчисления во внебюджетные социальные фонды: в Фонд социального страхования (счет 69.1), в Пенсионный фонд (счет 69.2), в Фонд обязательного медицинского страхования (счет 69.3), в Фонд занятости населения (счет 69.4).

Начисления производятся на оплату труда работников организации: штатных (включая работающих пенсионеров), нештатных, работающих по совместительству, сезонных, выполняющих разовые и случайные работы.

4. Вычеты из заработной платы

Выплаты из чистой прибыли, подлежащие включению в состав совокупного дохода для целей налогообложения

Список таких выплат достаточно велик. Существуют выплаты, которые в полном объеме включаются в совокупный доход, а по другим законодательно предоставлены льготы (для целей налогообложения такие выплаты включаются в расчет в суммах, превышающих льготную величину).

К первой группе, в частности, относятся предоставленные организацией работникам материальные и социальные блага:

- 1) оплата жилищно-коммунальных и бытовых услуг;
- 2) индивидуальная подписка на периодические издания (газеты, журналы) и книги; абонентская плата за телефон;
- 3) единовременные пособия в связи с уходом на пенсию;
- 4) бесплатные или льготные талоны на питание, приобретение проездных билетов, персональных абонементов для посещения спортивных сооружений;
- 5) внесение платы за родителей на содержание детей в дошкольных учреждениях, а также платы за обучение в учебных заведениях;
- 6) выдача работникам бесплатно или со скидкой туристических и экскурсионных путевок;
- 7) отчисления в негосударственные пенсионные фонды и др.

Ко второй группе относятся, в частности, суммы материальной помощи и стоимость вещевых подарков и призов, по кото-

рым предусмотрена льгота в размере 12-кратной величины месячной минимальной оплаты труда.

Налогообложение лиц, не состоящих в штате организации

Порядок налогообложения таких лиц не отличается от установленного для состоящих в штате организации, за исключением льгот по подоходному налогу, установленных для застройщиков и на содержание детей и иждивенцев — они не предоставляются лицам, не состоящим в штате организации.

В настоящее время у многих физических лиц отсутствуют основные места работы, поэтому они вынуждены работать по разовым трудовым соглашениям. При исчислении им налога доход уменьшается на все предусмотренные законом вычеты. Бухгалтерия при этом должна потребовать от этих лиц личные заявления, документы, подтверждающие право на льготы и вычеты, а также трудовую книжку.

Организация не реже одного раза в квартал в срок, согласованный с налоговым органом, представляет на указанных лиц справки о выплаченных доходах.

Удержание по исполнительным листам

Базой для удержания алиментов служат исполнительные листы, а при их утрате — дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов; отметки (записи) органов внутренних дел в паспортах лиц о том. В соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

Учет расчетов с юридическими и физическими лицами по удержаниям в их пользу организации учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К нему открыть субсчет 1 «Удержания по исполнительным листам».

Суммы доходов работников, с которых удерживаются алименты:

- 1) заработная плата по тарифным ставкам, должностным окладам, по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (выполнение работ, оказание услуг) и т. п.;
- 2) доплаты и надбавки к тарифным ставкам и должностным окладам (за работу во вредных и опасных условиях труда, в ночное время; занятым на подземных работах; за квалификацию, совмещение профессий и должностей, временное замещение, допуск к государственной тайне, ученую степень и ученое звание, выслугу лет, стаж работы и т. п.);

- 3) премии (вознаграждения), которые имеют регулярный или периодический характер, а также по итогам работы за год;
- 4) плата за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни;
- 5) сумма районных коэффициентов и надбавок к заработной плате;
- 6) заработная плата за время отпуска, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, в случае соединения отпусков за несколько лет;
- 7) дополнительные выплаты, установленные работодателем сверх сумм, начисленных при предоставлении ежегодного отпуска в соответствии с законодательством РФ и законодательством субъектов РФ;
- 8) сумма за время выполнения государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных ТК РФ (кроме выходного пособия при увольнении);
- 9) сумма, равная стоимости выдаваемого (оплачиваемого) питания, кроме лечебно-профилактического питания;
- 10) комиссионное вознаграждение (штатным страховым агентам, штатным брокерам и др.);
- 11) оплата выполнения работ по договорам гражданско-правового характера;
- 12) сумма авторского вознаграждения, в том числе выплачиваемого штатным работникам редакций газет, журналов и иных средств массовой информации;
- 13) суммы исполнительского вознаграждения;
- 14) доходы физических лиц, осуществляющих старательскую деятельность;
- 15) доходы от занятий предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;
- 16) доходы от передачи в аренду имущества;
- 17) доходы по акциям и другие доходы от участия в управлении собственностью организации (дивиденды, выплаты по долевым паям и т. п.);
- 18) материальная помощь, оказываемая гражданам в связи со стихийным бедствием, пожаром, хищением имущества, увечьем, а также со смертью лица, обязанного уплачивать алименты, или его близких родственников.

Удержание за брак

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Различают брак исправимый (дефекты устранимы и это хозяйственно целесообразно) и неисправимый (дефекты неисправимы, или, хотя и исправимы, это хозяйственно нецелесообразно); внутренний (выявленный в организации) и внешний (выявленный потребителями).

Если брак исправимый, то сумма потерь (дебет счета 28) будет складываться из расходов, связанных с его исправлением:

- 1) материалов (кредит счета 10);
- 2) заработной платы, начисленной за исправление брака (кредит счета 70);
- 3) платежей во внебюджетные социальные фонды (кредит счета 69);
- 4) суммы транспортного налога (кредит счета 68) и части общепроизводственных расходов (кредит счета 25).

Учетная сумма потерь либо сразу будет удержана в полном размере (дебет счета 70, кредит счета 28), либо предварительно списана на счет 73.3 (дебет счета 73.3, кредит счета 28) и в дальнейшем погашена (кредит счета 73.3) путем удержания из оплаты труда (дебет счета 70), внесения наличных в кассу (дебет счета 50) или перечисления на расчетный счет (дебет счета 51).

ЛЕКЦИЯ № 7. Учет основных средств, производственных запасов и имущества предприятия

1. Учет основных средств

В хозяйственной деятельности любого предприятия особая роль принадлежит основным средствам. Основные средства организации разнообразны не только по составу, но и по значению. Основными средствами являются: здания, сооружения, транспортные средства, измерительные и регулирующие приборы и устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, вычислительная техника, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства.

В составе основных средств помимо всего учитываются капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и прочие мелиоративные работы), капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, земельные участки, объекты природопользования (природные ресурсы).

Учет затрат, формирующих первоначальную стоимость объектов основных средств, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с использованием субсчетов 08.1 «Приобретение земельных участков», 08.2 «Приобретение объектов природопользования», 08.3 «Строительство объектов основных средств» и 08.4 «Приобретение объектов основных средств».

Основные операции по формированию первоначальной стоимости основных средств

Амортизация основных средств

Операция	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Стоимость оборудования без НДС при оприходовании	08.4	60
Сумма НДС	19.1	60

Принятие объекта основных средств к учету	01.1	08.4
Стоимость оборудования, требующего монтажа без НДС	07	60
Сумма НДС	19.1	60
Передача оборудования в монтаж	08.3	07
Стоимость монтажных работ без НДС	08.3	60
Сумма НДС	19.1	60
Принятие объекта основных средств к учету	01.1	08.3
Стоимость работ подрядчиков без НДС	08.3	60
Сумма НДС	19.1	60
Стоимость оприходованного оборудования без НДС	07	60
Сумма НДС	19.1	60
Оборудование передано в монтаж	08.3	07
Стоимость монтажных работ	08.3	60
Сумма НДС	19.3	60
Принятие к учету объекта основных средств, законченного строительством	01.1	08.3
Стоимость материалов без НДС	10.8	60
Сумма НДС	19.3	60
Списаны материалы на строительные работы	08.3	10.8
Оприходовано оборудование для монтажа, стоимость без НДС	07	60
Сумма НДС	19.1	60
Оборудование передано в монтаж	08.3	07
Начислена заработная плата с отчислениями на выполненные строительные и монтажные работы	08.3	70.69 и др.

Принятие к учету объекта основных средств, законченного строительством	01.1	08.3
Начислена сумма НДС от объема капитальных работ	19.1	68.2

Срок полезного использования объекта основных средств — это период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход предприятию. При принятии объекта основных средств к учету определяется срок его полезного использования.

Начисление амортизации по группе однородных основных средств производится разными способами, а именно:

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования объекта основного средства;
- 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции или работ.

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца за месяцем принятия объекта основного средства к бухгалтерскому учету, продолжается этот срок до полного погашения первоначальной стоимости объекта.

Начисление амортизации может приостановиться в случае ревода объекта или в период его восстановления.

Лизинг или аренда — это приобретение арендодателем по заказу арендатора отдельных объектов основных средств, как с правом их выкупа, так и без права выкупа.

Многие предприятия используют финансовые трудности при приобретении основных средств. Эти трудности удается преодолеть за счет арендных отношений, т. е. при получении и передаче объектов основных средств в аренду или имущественный наем: договор, по которому арендодатель обязуется предоставить арендодополучателю какие-либо основные средства во временное пользование за определенное вознаграждение. Различают текущую и долгосрочную аренду основных средств. Срок текущей аренды обычно устанавливается на 1 год с ее дальнейшим продлением

и изменением условий договора. Срок долгосрочной аренды — более 3 лет. Сам объект аренды отражается в балансе арендодателя, он является собственником и продолжает платить налог на имущество и начислять амортизацию. Сумма амортизации начисляется в обычном порядке, при этом арендодатель должен решить, к какому виду деятельности будут отнесены операции по сдаче имущества в аренду: к обычному виду деятельности или к прочим операциям. В первом случае операции будут отражаться на счетах 62 и 90. Если операции будут признаны прочими, то они будут отражаться как прочие доходы и расходы на счете 91. К этому счету целесообразно открывать нужное количество субсчетов. По дебету счета 91.2, кроме амортизации, отражаются прочие расходы исходя из условий договора аренды основных средств.

Сумма арендной платы устанавливается договором на основании расчетов, арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». По истечении срока договора арендный объект возвращается собственнику, а у арендатора происходит списание с забалансового счета 001 первоначальной стоимости объекта.

При передаче объектов основных средств в аренду возможно следующее:

- 1) арендодатель приходит их на свой баланс;
- 2) арендодатель передает объект на баланс арендатора.

Расчеты по договору аренды (арендной платы) отражают обе стороны договора. Арендатор учитывает взятое в аренду имущество на балансовом счете и в инвентарной карточке, начисляет сумму причитающейся к уплате арендной платы в сроки, указанные в договоре, списывая при этом сумму арендной платы на затраты производства в корреспонденции со счетом 76:

Дебет счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Одновременно начисляется сумму налога на добавленную стоимость:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Арендодатель может отражать арендную плату в составе операционных доходов, используя счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

- 1) **Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»** — сумма начисленной арендной платы;
- 2) **Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»** — сумма НДС, причитающегося в бюджет;
- 3) **Дебет счета 51 «Расчетный счет», Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»** — поступление оплаты.

2. Учет производственных запасов

Производственные запасы — это товарно-материальные ценности, являющиеся предметами труда, на которые направлен человеческий труд с целью получения готовой продукции.

Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции машиностроения свыше 60%, отсюда большое значение имеет правильное (рациональное) их использование.

Необходимо применение более прогрессивных, конструктивных материалов, металлических порошков, пластмасс, замены дорогостоящих материалов более дешевыми (синтетическими), но без снижения качества продукции, сокращать отходы и потери в ходе производства.

При изготовлении продукции обязательно затрачиваются природные ресурсы, комплексное использование природных и материальных ресурсов, использование вторичных ресурсов и покупные продукты.

Улучшению ресурсосбережения способствуют:

- 1) упорядочение первичной документации;
- 2) повышение уровня механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ;
- 3) строгий порядок приемки, хранения и расходования;
- 4) хорошо оснащенные складские помещения.

В связи с этим перед учетом производственных запасов стоят следующие задачи:

- 1) правильное и своевременное документальное оформление всех операций;
- 2) выбор наиболее приемлемой оценки материалов в текущем учете;
- 3) контроль за сохранностью производственных запасов в местах их хранения и на всех стадиях движения;
- 4) постоянный контроль за соблюдением установленных норм производственных запасов;
- 5) контроль за использованием материальных ценностей, обоснованных норм их расходования;
- 6) контроль за технологическими отходами и потерями и их использованием;
- 7) своевременное получение точной информации о величине экономии или перерасхода производственных запасов по сравнению с установленным лимитом;
- 8) своевременное осуществление расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей, контроль за ценностями, находящимися в пути.

Материально-производственные запасы учитываются на счете 10 «Материалы», к которому могут быть открыты субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10-8 «Строительные материалы»;
- 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и др.

Согласно Приказу Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» на субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение: сырья и основных материалов (в том числе строительных — у подрядных организаций), входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу,

или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении; вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу; сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.п.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий (в том числе строительных конструкций и деталей — у подрядных организаций), приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции (строительства), которые требуют затрат по их обработке или сборке.

Организации, занятые выполнением научно-исследовательских, конструкторских и технологических работ, приобретающие на стороне необходимые им в качестве комплектующих изделий для проведения этих работ по определенной научно-исследовательской или конструкторской теме специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы, учитывают эти ценности на субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали».

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива.

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 10-1 «Сырье и материалы».

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, тран-

спортных средств и т. п., а также автомобильных шин в запасе и обороте. Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

Автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств.

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т.п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо».

На субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Субсчет 10-8 «Строительные материалы» используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства (взрывчатые вещества и т.д.).

На субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Субсчет 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» предназначен для учета поступления, начисления и движения специального инструмента, специальных приспособлений,

специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов.

Оценка производственных запасов

Производственные запасы в учете и в отчетности оцениваются по их фактической стоимости, т. е. включают затраты на производство, приобретение (расходы на транспортировку, хранение и доставку).

Списываются материальные ценности по средневзвешенным ценам, учетным ценам с учетом отклонений от их фактической себестоимости или по ценам последнего приобретения.

Международные стандарты бухгалтерского учета рекомендуют применение двух методов оценки производственных запасов: ФИФО и ЛИФО.

Документальное оформление и учет расхода внутреннего перемещения производственных запасов

Для систематического отпуска производственных запасов в производство используются в учете лимитно-заборные карты. Они выписываются отделом снабжения в двух экземплярах на определенный период (месяц, квартал, полугодие, год) с отрывными талонами на фактический отпуск. Один экземпляр лимитно-заборной карты передается потребителю (в цех или на производственный участок), а второй — на склад производственных запасов или в кладовую цеха (производственного участка).

В каждом экземпляре лимитно-заборной карты необходимо указать следующее:

- 1) лимит;
- 2) наименование передающихся производственных запасов;

- 3) номенклатурный номер;
- 4) шифр затрат.

При этом кладовщик или другое ответственное лицо должен отметить в двух экземплярах лимитно-заборной карты дату и количество отпущенных производственных запасов и вывести остаток лимита.

По окончании определенного периода (месяц, квартал, полугодие, год) оба экземпляра лимитно-заборной карты передаются в бухгалтерию предприятия для отражения в учете расхода производственных запасов на соответствующих счетах. При использовании квартальных, полугодовых или годовых лимитно-заборных карт в бухгалтерию ежемесячно сдаются отрывные талоны на фактический расход производственных запасов.

С развитием специализации все большее применение находят комплектовочные ведомости. В них указывается план производства продукции, наименования и номенклатурные номера комплектующих изделий, норма их расхода на единицу продукции и количество отпущенных комплектов.

В заготовительных цехах машиностроительных предприятий, в швейной, обувной и других отраслях промышленности используются лимитно-заборные карты. По ним производится отпуск производственных запасов в производство.

В целях сокращения числа первичных документов, где это целесообразно (в цеховых кладовых) отпуск производственных запасов на некоторых предприятиях оформляют в карточках складского учета. Операция производится на основании лимитно-заборной карты. Получатель расписывается в карточке складского учета. При использовании ПК карточка складского учета является единым документом. По данным карточек складского учета составляется машинограмма (ведомость) расхода производственных запасов и подписывается ответственным лицом, который их отпускает.

Определение потребности предприятия в оборотных средствах, вложенных в производственные запасы.

1. Транспортный запас — время нахождения оплаченного сырья в пути. Определяется, так как время движения документов и грузов не совпадает. Размер транспортного запаса равен разнице во времени между оплатой счета и поступлением сырья на предприятие.

Если предприятие получает сырье от различных поставщиков, то транспортный запас определяется как средневзвешенная величина в зависимости от объемов поставок.

Если поступление сырья совпадает со сроком оплаты или если сырье поступает раньше, то транспортный запас не считается.

2. Время, необходимое для приемки, разгрузки, сортировки, складирования и лабораторного анализа сырья и материалов. Оно определяется путем хронометража этих работ на предприятии.

3. Технологический запас — время подготовки сырья и материалов к производству. Определяется, когда материалы, полученные от поставщиков, не могут быть сразу переданы в производство, а требуют предварительной подготовки. Он определяется лишь в том случае, если его норма больше текущего складского запаса предприятия.

4. Текущий складской запас определяется в зависимости от поставок сырья и материалов. Чем чаще поступают сырье и материалы на предприятие, тем меньше величина текущего складского запаса. Интервалы между поставками определяются по срокам, которые оговариваются на договорных условиях. Если конкретных данных нет, то интервал определяется исходя из фактических данных за предшествующий год. При этом разовые или нетипичные поставки сырья и материалов при расчете длительности интервала не учитываются. Если сырье и основные материалы предприятие получает от нескольких поставщиков, то текущий складской запас определяется в размере 50% продолжительности интервала между двумя смежными поставками:

- 1) на предприятиях, где употребляется ограниченное число видов сырья и они поступают от одного поставщика, текущий складской запас устанавливается в размере 100% продолжительности интервала между смежными поставками;
- 2) когда один и тот же материал поступает от различных поставщиков, то средний интервал поставки определяется как средневзвешенная величина в зависимости от объемов поставки.

5. **Гарантийный (страховой) запас** необходим для того, чтобы удовлетворить потребность предприятия в сырье и основных материалах в период возможных перебоев в снабжении (при нарушении срока поставок и т. д.). Размер страхового запаса устанавливается в пределах до 50% текущего запаса. Таким образом,

норма запаса в днях состоит из 5 элементов (перечисленные выше элементы необходимо сложить).

Стоимость однодневных расходов основных материалов определяется по смете затрат на производство. Однодневная потребность в сырье и материалах определяется по смете затрат на производство по 4 кварталу планируемого года.

3. Учет операций по доверительному управлению. Учет переданного в доверительное управление имущества

Предприятие может передать свое имущество на определенный срок в управление другому предприятию (лицу), которое будет осуществлять управление этим имуществом непосредственно в интересах учредителя управления или указанного им лица. Лицо, передающее управление, является учредителем управления, лицо, получающее имущество в управление — доверительным управляющим. Операции по договору управления регламентируются ГК РФ. Доверительный управляющий может совершать в отношении полученного имущества любые юридические сделки в интересах учредителя управления. Сделки совершаются от его имени, при этом указывается, что он действует как доверительный управляющий. Передача имущества в управление не влечет за собой право перехода собственности.

В договоре доверительного управления должны быть указаны:

- 1) срок договора (не может превышать 5 лет);
- 2) состав имущества;
- 3) наименование юридического лица или имя гражданина, в интересах которого осуществляется управление имуществом;
- 4) размер и форма вознаграждения управляющему.

Имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя, а также от имущества доверительного управляющего. Открывается отдельный расчетный счет, операции ведутся самостоятельно и открываются на отдельном балансе.

Права, обязанности и ответственность доверительного управляющего определяются законодательно.

Бухгалтерский учет имущества, переданного в управление, у учредителя управления

В соответствии с планом счетов для учета расчетов с доверительным управляющим, учредитель управления открывает счет 79 (субсчет 3 «Расчеты по доверительному управлению»). На этом субсчете отражаются балансовая стоимость переданного имущества и расчеты с доверительным управляющим по прибыли или убыткам.

Передача имущества в доверительное управление оформляется актами приема-передачи или соответствующими документами, на которых ставят пометку «Доверительное управление». Учредитель управления на основе первичных документов делает следующие записи:

1) при передаче основных средств на сумму первоначальной стоимости:

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»,

Кредит счета 01 «Основные средства»;

2) на сумму накопительных амортизационных отчислений:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»,

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

3) на сумму ценных бумаг по стоимости, по которой они учитываются в балансе:

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»,

Кредит счета 58 «Финансовые вложения»;

4) при передаче денежных средств:

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

При прекращении договора переданное ранее имущество приходуется на соответствующие счета в корреспонденции со счетом 79.3 «Внутрихозяйственные расчеты». На сумму вознаграждения доверительному управляющему производится следующая запись:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумма причитающегося вознаграждения должна быть показана по основному балансу как выручка от реализации услуг, связанных с доверительным управлением.

Учет имущества и операций на обособленном балансе у доверительного управляющего

Доверительный управляющий ведет учет операций на обособленном балансе, открывая для этого счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», на котором он будет отражать стоимость

денежных бумаг и перечисленных средств в любых формах, кроме денежных. Помимо этого, в соответствии с ГК РФ, доверительный управляющий открывает отдельный банковский счет и другие счета по учету денежных средств. Операции по этим счетам будут отражаться на счетах 50 «Касса» и 51 «Расчетный счет». Учет полученного от учредителей управления имущества или ценных бумаг доверительный управляющий должен вести в обычном порядке на соответствующих счетах. Перечисление полученной прибыли записывается им в виде погашения задолженности перед учредителем:

**Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»,
Кредит счета 51 «Расчетный счет».**

Какие бы операции с имуществом ни совершал доверительный управляющий, собственником результатов деятельности остается всегда учредитель управления. Доверительный управляющий ведет учет по операциям доверительного управления и, следовательно, является плательщиком налогов, начисляемых с полученной выручки. Результаты от деятельности должны определяться ежемесячно несмотря на срок окончания договора доверительного управления. Учредитель управления в процессе составления бухгалтерской отчетности за текущий период должен включать в нее отчетность доверительного управляющего путем построчного суммирования аналогичных показателей. По окончании срока договора имущество, полученное от учредителя или приобретенное в ходе договора, должно быть передано учредителю управления. При этом в учете необходимо сделать следующие проводки:

- 1) **Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»,
Кредит счета 51 «Касса»** — на сумму перечисленных средств;
- 2) **Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»,
Кредит счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 40 «Готовая продукция», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 58 «Финансовые вложения» или 04 «Нематериальные активы»** — на стоимость переданного имущества.

Полученные средства в виде прибыли учитываются на счете 91.1, как внереализационный доход. Для доверительного управляющего услуги, связанные с осуществлением договора доверительного управления, являются видом деятельности. Поэтому он отражает в своем учете результаты этой деятельности следующей проводкой:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит счета 90 «Продажи» — на сумму причитающегося вознаграждения.

Расходы по осуществлению этой деятельности отражаются, как правило, на счете 20 «Основное производство».

ЛЕКЦИЯ № 8. Учет готовой продукции

1. Оценка и учет готовой продукции на складах

Готовая продукция, принятая из подразделений по слаточным накладным, учитывается на складе готовой продукции при помощи карточек количественно-сортового учета и отпускается с выписанными счетом-фактурой и платежным требованием. На отпущенный товар бухгалтерией выписывается счет-фактура и платежное требование; один экземпляр счет-фактуры и платежное требование отсылаются покупателю (плательщику), другой сдается в банк для взыскания платежа.

На основании складских документов в бухгалтерии ежемесячно составляется ведомость учета готовой продукции, в которой учет производится одновременно по фактической себестоимости, сложившейся в данном месяце, и по проданной цене. «Остаток на начало месяца» для ведомости берется из этой же ведомости за прошлый месяц, показатель «Фактическая себестоимость» — из ведомости затрат на производство. Фактическая себестоимость отгруженной (реализованной) части продукции рассчитывается как суммарная продажная стоимость отгруженной части продукции, умноженная на процент отклонений фактической себестоимости от продажной цены. По такому же правилу вычисляется фактическая себестоимость остатка продукции на конец месяца (как суммарная продажная стоимость остатка продукции, умноженная на процент отклонений).

Учет отгруженной продукции и ее оплата ведется в ведомости расчетов с покупателями.

Основными документами для заполнения ведомости расчетов с покупателями служат приказы — накладные, платежные требования и выписки банка. Выписки банка подтверждают факт оплаты платежных требований за реализованную продукцию. Если оплата производится наличными в кассу предприятия, сумма реализации подтверждается приходным кассовым ордером.

Показатель «Остаток на начало месяца (не оплачено)» для ведомости расчетов с покупателями переносится из этой же ведомости за прошедший месяц (из графы «Остаток на конец месяца»).

При отпуске готовой продукции в реализацию непосредственно с производства показатель «Направлено в продажу» берется из ведомости учета затрат на производство (графа «Изготовленные изделия (услуги) — в реализацию»), а при отпуске в реализацию со склада ГП — из ведомости учета ГП (графы «Со склада — реализовано (отгружено»).

Графа «Оплачено — продажная стоимость» заполняется по выпискам банка при поступлении денег на расчетный счет или по приходным кассовым ордерам при расчете наличными. Показатель графы «Оплачено — фактические затраты» вычисляется путем умножения величины «Оплачено - продажная стоимость» на процент отклонений фактической себестоимости от продажной цены.

В графу «Доход за месяц» (или «Прибыль за месяц») заносится разница между показателем графы «Оплачено — продажная стоимость» и показателем графы «Оплачено — фактические затраты». Показатель «Остаток на конец месяца (не оплачено) — продажная стоимость» равен разнице между показателем графы «Оплачено — продажная стоимость» и показателем графы «Направлено в продажу — продажная стоимость».

Показатель «Остаток на конец месяца (не оплачено) — фактические затраты» равен разнице между показателем «Оплачено — фактические затраты», определяемым расчетно, и показателем «Направлено в продажу — фактические затраты».

Следует помнить, что в ведомости расчетов с покупателями учет ведется отдельно по каждой группе товаров или по каждому покупателю.

Выручка от реализации готовой продукции

Формула расчета плановой величины выручки от реализации продукции:

$$P = O1 + B - O2,$$

где

O1 — остатки нерезализованной продукции на начало планируемого года;

B — выпуск товарной продукции по плану;

O2 — остатки нереализованной продукции на конец планируемого года.

Прежде всего вся величина выручки от реализации складывается из двух групп:

- 1) выручка от реализации промышленной продукции (прим. 80—90% от всех доходов предприятия);
- 2) выручка от реализации товаров и услуг некоммерческой деятельности (выручка от реализации продукции подсобных сельских хозяйств; выручка от выполнения всех ремонтных работ; выручка от оказания услуг транспортными цехами предприятия, операций по лесосплаву, лесоперевалке древесины; выручка от реализации имущества предприятия, выручка от оказания услуг всех видов посреднической деятельности.

Выручка от реализации — это сумма денежных средств, поступающая на счета предприятия за отгруженную покупателям продукцию или оказанные им услуги.

По своему экономическому содержанию она является главным источником доходов предприятия.

Поступление выручки на счета — это завершающая стадия кругооборота средств предприятия, имеющая определяющее значение для обеспечения его дальнейшей нормальной хозяйственной деятельности. Определяющим моментом в этом процессе является дата поступления средств на счета предприятия.

Допускается учет реализации продукции по двум показателям:

- 1) по показателю собственно объема реализации;
- 2) по показателю отгрузки продукции покупателю.

Второе понятие является все-таки недостаточно оправданным явлением в силу того, что моментом реализации продукции является поступление средств на счета предприятия.

Так как продукция может реализовываться как по оптовым, так и по розничным ценам, то соответственно выручка от реализации может поступать на счета как по оптовым, так и по розничным ценам. Разница в этих видах выручки объясняется главным образом направлениями ее дальнейшего использования.

На величину выручки от реализации влияют следующие три основных фактора:

- 1) объем реализованной продукции;
- 2) уровень реализованных цен;
- 3) ассортимент (структура) реализованной продукции.

Объем реализованной продукции оказывает прямое влияние на величину выручки. Чем выше объем продаж в натуральном выражении, тем выше выручка от реализации. В свою очередь, влияние объема состоит из 2 факторов:

- 1) изменение объема выпуска товарной продукции (прямое влияние на выручку);
- 2) изменение остатков нерезализованной товарной продукции.

Рост таких остатков оказывает обратное влияние на величину выручки. Рост объема реализации является практически единственным фактором, оказывающим влияние на выручку, который связан с эффективностью работы предприятия. Увеличение цен на реализуемую продукцию оказывает прямое влияние на рост выручки, но рост выручки вследствие роста цен практически никак не свидетельствует о росте эффективности работы предприятия, так как рост цен происходит под влиянием чисто инфляционных процессов при увеличении себестоимости продукции.

Увеличение доли более дорогостоящей продукции в общем объеме реализации также ведет к увеличению выручки. Однако это также, как правило, абсолютно не связано с эффективностью, с улучшением работы предприятия.

Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль от реализации состоит из прибыли от реализации товарной продукции (работ, услуг промышленного характера), из прибыли от прочей реализации (работ, услуг непромышленного характера), покупной продукции, материалов.

Прибыль от реализации основных фондов и иного имущества предприятия определяется как разница между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих, видов имущества, увеличенной на индекс инфляции.

Внереализационные доходы и расходы-доходы от долевого участия в совместном предприятии, от сдачи имущества в аренду, дивиденды по акциям, облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию, другие доходы и расходы от операций, не связанных с производством и реализацией продукции, включая суммы, полученные и уплаченные в виде экономических санкций и возмещения убытка.

Планирование и использование выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Планирование выручки необходимо для определения плана прибыли от реализации, исчисления сумм плановых платежей в бюджет (налог на прибыль, НДС, акциз и др. платежи). От обоснованности ее расчета во многом зависит реальность основного источника поступления денежных средств и планируемой прибыли.

Для определения плановой выручки прежде всего необходимо знать количество и ассортимент реализуемой продукции.

Ассортимент продукции, намеченной к выпуску, берется за основу при расчете выручки от реализации.

Для определения плановой выручки необходимо знать цены, по которым будет реализована данная продукция. При этом для тех видов продукции, по которым действуют надбавки и скидки за качества продукции, сортность, посторонние компоненты, зольность, необходимо помимо выручки учитывать эти надбавки и скидки.

Реализация готовой продукции отражается на счете 90 (А-П). Общий итог по счету 90 на конец отчетного периода должен быть свернут и равняться нулю. По этому счету ведется журнал-ордер № 11 и ведомости к нему по соответствующим отчетным периодам.

Прямой метод планирования прибыли

Метод прямого расчета планируемой прибыли от реализации товарной продукции еще называется методом поассортиментного расчета. Для этого необходимо знать плановый ассортимент продукции, плановую себестоимость единицы изделия и реализационную цену. Чаще всего этот метод применяется при исчислении прибыли в объединениях (предприятиях) и отраслях промышленности с небольшим ассортиментом продукции и при условии планирования себестоимости продукции по каждому виду (лесная, угольная и др.). Прибыль от реализации товарной продукции определяется исходя из выручки от реализации этой продукции (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов) и затрат на производство и реализацию, включаемых в себестоимость продукции. Превышение выручки от реализации над полной плановой себестоимостью реализуемой продукции представляет собой прибыль от реализации товарной продукции.

Аналитический метод планирования прибыли

Этап 1. Определение процента базовой рентабельности за отчетный год. Необходимо определить ожидаемую прибыль за отчетный период.

Этап 2. Определение прибыли от реализации сравнимой товарной продукции на предстоящий период, исходя из процента базовой рентабельности.

Однако эта прибыль учитывает только изменение одного фактора — объема реализации.

Этап 3. Расчет влияния отдельных факторов на прибыль от реализации сравнимой товарной продукции в предстоящем периоде.

Основные факторы:

- 1) изменение цен в предстоящем периоде;
- 2) изменение налоговых ставок;
- 3) сдвиги в структуре продукции;
- 4) изменение себестоимости реализованной продукции.

Методика определения влияния на прибыль этого фактора в целом аналогична методике определения влияния на прибыль изменения цен текущего года, однако различие — поправка к прибыли делается за период действия новых цен в предстоящем году.

Чтобы определить влияние сдвигов в структуре продукции, надо определить средние коэффициенты рентабельности продукции за истекающий год и на предстоящий год.

Этап 4. Определение прибыли по несравнимой части товарной продукции.

Эта прибыль может быть определена двумя способами и рассчитывается только по той продукции, которая будет выпускаться с предстоящего года:

- 1) метод прямого счета — в случаях, когда ассортимент выпускаемой продукции ограничен;
- 2) упрощенный метод.

Основные направления использования прибыли промышленными предприятиями

Прибыль, остающаяся после уплаты налогов, используется предприятием на следующие цели:

- 1) на финансирование НИОКР;

- 2) на затраты капитального характера по улучшению качества продукции, совершенствованию технологии и организации производства;
- 3) на строительство новых объектов, расширение, техническое перевооружение, реконструкцию действующего производства, приобретения оборудования или его модернизацию;
- 4) на прирост собственных оборотных средств;
- 5) на уплату процентов по ссудам банков в части, не подлежащей отнесению на себестоимость продукции;
- 6) на расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг;
- 7) на инвестиции в акционерные общества, созданные на территории страны и за рубежом;
- 8) на выплату налогов, которые по законодательству осуществляются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;
- 9) на расходы по содержанию объектов, предназначенных для культурно-просветительной и физкультурно-оздоровительной работы;
- 10) расходы по содержанию дошкольных учреждений, лагерей отдыха, домов престарелых и инвалидов, жилого фонда, профилакториев и других оздоровительных объектов;
- 11) на строительство жилья и других объектов непромышленного назначения;
- 12) на расходы по возмещению разницы в ценах на топливо и покупную теплоэнергию, реализуемые работникам предприятия;
- 13) на затраты по организации и развитию подсобного хозяйства;
- 14) расходы по уплате штрафных санкций и возмещению ущерба.

2. Учет затрат на производство продукции и вспомогательных производств

Основные направления затрат:

- 1) затраты по текущей деятельности;
- 2) затраты на воспроизводство основных средств;
- 3) восстановление оборотных средств;
- 4) затраты на реализацию продукции;

- 5) прочие расходы;
- 6) затраты социального характера (создание соответствующих условий труда).

Затраты на производство и реализацию продукции занимают наибольший удельный вес во всех расходах предприятия, они складываются из денежного выражения затрат, связанных с использованием основных фондов, сырья, материалов, топлива, энергии, труда и т. д. Кроме расходов на производство продукции, предприятие совершает затраты на ее реализацию (непроизводственные расходы). К ним относятся: стоимость тары и упаковки изделий на складах ГП, расходы на транспортировку продукции, комиссионные сборы и отчисления сбытовым организациям и прочие расходы по сбыту.

Все виды затрат на производство продукции группируются по элементам затрат:

- 1) сырье и основные материалы (включая затраты, связанные с использованием природных ресурсов);
- 2) вспомогательные материалы;
- 3) топливо;
- 4) энергия;
- 5) заработная плата — основная и дополнительная;
- 6) отчисления на государственное социальное страхование;
- 7) амортизация основных фондов;
- 8) прочие расходы: командировочные; подъемные; арендная плата; стипендии работникам предприятия; вознаграждения; оплата стороннего транспорта, услуг связи; плата сторонним организациям за пожарную, военизированную и сторожевую охрану, расходы на организованный набор рабочих, на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт и др.

Постоянные затраты — это те затраты, величина которых в абсолютном выражении не изменяется с изменением уровня деятельности и производства на предприятии. Они создают условия деятельности на данном предприятии (поддерживают технологические возможности предприятия); к ним относятся:

- 1) амортизация;
- 2) расходы на энергию (часть, которая обеспечивает соответствующие климатические и технологические условия деятельности на предприятии);
- 3) аренда;
- 4) налоги, относимые на себестоимость.

Переменные затраты — те, которые напрямую зависят от объема и масштабов производства.

Условно-постоянные (условно-переменные) затраты в меньшей степени зависят от изменения объемов производства:

- 1) расходы связи;
- 2) по энергообеспечению;
- 3) зарплата административным работникам и т. д.

Подробный перечень затрат на производство и реализацию продукции установлен Положением о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении. В себестоимость продукции включен ряд налоговых платежей: плата за землю; земельный налог; налог на развитие городского транспорта; отчисления в дорожный фонд и др.

Совокупность производственных затрат — это производственная себестоимость продукции, которая вместе с внепроизводственными расходами составляет полную себестоимость продукции.

Как экономическая категория себестоимость является обособившейся частью стоимости продукции, состоящей из затрат прошлого овеществленного труда и зарплаты. Себестоимость как показатель хозяйственной деятельности предприятия реагирует на эффективность использования производственных ресурсов, повышения фондоотдачи, рост производительности труда — взаимосвязана с рентабельностью, влияя на ее величину.

Планирование затрат на производство и реализацию продукции

Объемы затрат на реализуемую продукцию не совпадают с объемом затрат на производство продукции:

Затраты на реализуемую продукцию = Затраты на производство продукции + Расходы по сбыту

Затраты по реализации (по сбыту) относят только на ту часть продукции, которая реализована, а не лежит на складах.

Затраты на реализацию продукции не совпадают с затратами на товарный выпуск.

Товарный выпуск — все то, что произведено, т. е. прошло через склад готовой продукции. Но не вся произведенная продукция может быть реализована в плановом отрезке времени.

Главная задача планирования затрат — обеспечение наиболее эффективного использования ресурсов, а также достижение финансового результата.

Определение потребности предприятия в оборотных средствах по статье «Готовая продукция»

Продукция считается готовой, если она прошла все стадии производства и имеет соответствующую отметку (ОТК) или сертификат. Продукция может и не покидать пределов цеха, но имея соответствующий знак качества, считается готовой.

При расчете нормы запаса необходимо учитывать следующие периоды времени:

- 1) продукция должна быть подготовлена к реализации; для этого необходимы:
 - а) время на упаковку;
 - б) маркировка;
 - в) продукция должна быть подготовлена по направлениям отгрузки (маршрутизация).

Транспортные организации принимают продукцию к транспортировке в том случае, если она отвечает нормам перевозки (предприятие должно накопить ГП в размерах партии отгрузки), время на транспортировку готовой продукции до места отгрузки (станции, пристани, порта и т. д.), время на предоставление документов в банк для оплаты (1 день);

- 2) упрощенный способ нормирования — для исчисления сроков можно использовать договора на отгрузку, можно подсчитать суммарное число отгрузок и, таким образом, найти интервал, с которым будут отгружаться изделия (норма в днях).

Расчет нормы ведется в разрезе установленного ассортимента. Для расчета норматива суммируются все нормы, исчисленные по отдельным видам выпускаемой продукции.

При организации бухгалтерского учета, производственных затрат предприятия используют положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ или услуг), утвержденное Правительством РФ. В себестоимость продукции включаются затраты, связанные с использованием в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и реализацию.

К прочим затратам относятся:

- 1) затраты на подготовку и освоение производства;

- 2) затраты, которые непосредственно связаны с производством продукции, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции;
- 3) затраты, связанные с изобретательством, рационализаторством, изготовлением моделей и др.;
- 4) расходы, связанные с обслуживанием производственного процесса;
- 5) затраты на обеспечение техники безопасности;
- 6) расходы с управлением производством;
- 7) выплаты, предусмотренные законодательством о труде за непроработанное время, оплата очередных и дополнительных отпусков;
- 8) отчисления на социальное страхование, пенсионный фонд, на оплату труда, включаемые в себестоимость продукции, в фонд занятости;
- 9) платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, учитываемого в составе производственных фондов и отдельных категорий работников;
- 10) затраты на воспроизводство основных фондов, включаемые в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов;
- 11) износ по нематериальным активам.

В себестоимость продукции также включаются потери от брака, от внутрипроизводственных причин, недостача материальных ценностей в пределах норм естественной убыли и сверх норм, если виновник не установлен.

В себестоимость продукции не включаются затраты и потери, относимые на счет «Прибыли и убытки»: затраты по аннулированным заказам, на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки, штрафы и убытки от списания безнадежных долгов.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

- 1) своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;
- 2) калькулирование (исчисление) фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции;
- 3) контроль за экономным и рациональным использованием трудовых и финансовых ресурсов.

Методы учета производственных затрат классифицируются:

- 1) по отношению к технологическому процессу — позаказный и передельной;
- 2) по объектам калькуляции — детали, узел, изделие, группа однородных изделий, процесс, передел, производство, заказ;
- 3) по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами — нормативный метод (с предварительным контролем) и текущий учет затрат (с последующим контролем).

Позаказный метод учета

Этот метод используется в производстве с механической сборкой деталей, узлов и изделий. В целом технологический процесс между цехами тесно взаимосвязан, готовую продукцию выпускают последней в технологической цепочке цеха. Производственные затраты собирают сначала по цехам, затем суммируют по предприятию в целом и производят расчет себестоимости единицы продукции по сумме затрат всех цехов.

Попередельный метод

Этот метод применяется в отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько стадий или фаз обработки — переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой организация получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Он используется не только на данном предприятии, но и реализуется на сторону. Чаще всего этот метод применяют в металлургии, текстильной и деревообрабатывающей промышленности.

Нормативный метод учета затрат

Его задачей является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйственной деятельности. В своей основе он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции. Нормы производственных затрат — одно из важнейших условий управления производством. Нормы разделяются на текущие и плановые. Плановые предусматриваются квартальными и годовыми планами и рассчитываются на основе ожидаемых на планируемый период норм. Текущие действуют в течение каждого отчетного месяца.

Учет затрат вспомогательных производств

Во всех производственных организациях существуют вспомогательные производства, задача которых заключается в обслуживании основной деятельности производства.

Вспомогательные производства — инструментальный цех, ремонтная служба, энергохозяйство и т. д.

Разнообразие деятельности вспомогательных производств влияет на организацию учета и затрат. Различают простые и сложные вспомогательные производства. Простые имеют одноперiodный технологический процесс (цикл) и выпускают однородную продукцию. Себестоимость единицы продукции при этом определяется делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции по статьям калькуляции. К сложным вспомогательным производствам относятся инструментальный, ремонтный, транспортный и другие подобные цеха, изготавливающие продукцию, прошедшую множество технологических операций. Планирование затрат и расчет фактической себестоимости проводятся по каждому виду работ и продукции в отдельности по заказам и статьям калькуляции.

Для учета затрат на вспомогательных производствах предназначен счет 23 «Вспомогательное производство», который является операционно-калькуляционным. На нем собираются затраты отдельно по видам вспомогательных производств. По дебету этого счета отражаются фактическая стоимость материальных ценностей, израсходованных на это производство, заработная плата рабочих вспомогательного производства, отчисления от суммы заработной платы этих же рабочих, амортизационные отчисления основных средств.

В простых вспомогательных производствах управленческие услуги также учитываются на счете 23. В сложных вспомогательных производствах управленческие расходы в течение месяца отражаются на счете 25 и в конце отчетного периода (месяца) распределяются между отдельными заказами и включаются в их себестоимость.

Все расходы вспомогательных производств фиксируются в ведомости № 12 и в конце отчетного периода затраты, отраженные на счете 23, распределяются по потребителям. Основными первичными документами на вспомогательных производствах являются накладные на сдачу инструмента, тары, запасных частей,

акты приема-передачи нестандартного оборудования, путевые листы автомобилей и другие.

В простых вспомогательных производствах отсутствует понятие незавершенного производства, затраты у них равны себестоимости продукции. В сложных вспомогательных производствах при исчислении стоимости заказа принимаются во внимание и учитываются остатки незавершенного производства.

Объектами калькуляции во вспомогательных производствах являются виды их продукции. Учет затрат по объектам непроизводственной сферы осуществляется на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». К таким объектам относятся обслуживающие производства, состоящие на балансе организаций ЖКХ, мастерские бытового обслуживания, столовые, детские дома, дома отдыха и другие. По дебету счета 29 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также расходы вспомогательных производств. По кредиту этого счета отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы списываются со счета 29 в дебет следующих счетов: учет материальных ценностей, готовых изделий, учет выручки от продажи, учет источников покрытия затрат. Остаток по счету 29 на конец отчетного периода показывает стоимость незавершенного производства.

ЛЕКЦИЯ № 9. Документация и документооборот

1. Документ как элемент метода бухгалтерского учета

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, в бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция регистрируется на особых бланках — документах. Такая документация в процессе хозяйственной деятельности предприятия называется первичным учетом. Так как все первичные документы составляются административно-хозяйственным и инженерно-техническим персоналом, то ответственность за первичный учет несут и они.

Бухгалтерские документы имеют следующую классификацию.

Бухгалтерские документы				
по происхождению		по назначению		
внешние (счета-фактуры, авизо, письма, договора и т. д.)	внутренние (кассовые ордера, наряды, требования, авансовые отчеты и т. д.)	распорядительные (приказы, кассовые ордера, требования и т. д.)	оправдательные (расписки, акты приема, авансовые отчеты и т. д.)	учетные (кассовая книга, карточки, ведомости и т. д.)
по объему				
простые (расписка, накладные, требования и т. д.)		сложные (наряды, авансовые отчеты, ведомости, расчетно-платежные и т. д.)		

Реквизиты документов

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы,

форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- 4) содержание хозяйственной операции;
- 5) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- 6) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- 7) подписи правомочных на то лиц.

Требования к первичным учетным документам и общие правила их составления

Основные требования к документам изложены в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).

В п. 1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и в п. 12 Положения по ведению бухгалтерского учета предусмотрено, что основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, которые могут создаваться как на бумажных, так и на машиночитаемых носителях информации. В последнем случае, согласно п. 18 Положения по ведению бухгалтерского учета, организация обязана изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, шариковыми ручками, при помощи пишущих машин, средств механизации и других средств, обеспечивающих сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш, так как такая запись очень легко может быть уничтожена или заменена другой без видимых следов таких действий.

Не принято заполнять документы чернилами или пастой зеленого или красного цвета. Одной из причин является, например, выражение в бухгалтерской практике «записать красным». Это означает, что произведена сторнировочная запись (записанные таким образом числа при подсчете учитываются со знаком «минус»). Таким образом, если какая-то цифра в документе будет проставлена красными чернилами, то профессиональный бухгалтер из этого может сделать вывод, что данная сумма подлежит вычитанию из общего итога (способ «красное сторно»).

Сокращения в бухгалтерских документах или неполное указание каких-либо реквизитов должны быть либо общепринятыми, либо понятными, не допускающими двоякого толкования.

Допустимость того или иного сокращения зависит от конкретных условий, но в любом случае следует позаботиться, чтобы сделанные вами сокращения были понятны не только вам. Прибегать к каким-либо сокращениям, кроме общепринятых, следует только в том случае, если указание полного наименования невозможно из-за ограниченности места в отведенной для этого строке или графе документа.

Положением по ведению бухгалтерского учета предусмотрено, что первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после окончания операции. Это требование связано с тем, что основным назначением первичных учетных документов является фиксация факта совершения хозяйственной операции.

Например, если непосредственно в момент отгрузки продукции покупателю сторонами не была надлежащим образом оформлена накладная, то при ее оформлении даже через день в случае возникновения разногласий поставщику будет сложно (или даже невозможно) доказать, какое количество продукции было фактически получено покупателем, а также определить стоимость этой продукции, если она не оговорена в других документах. Если стоимость отгруженных товаров отличается от договорной, то покупатель оприходует полученные им товары по договорной цене согласно накладной, в которой указано только количество, и впоследствии будет вправе отклонить любые претензии продавца относительно изменения их стоимости.

Если бы в накладной была указана стоимость товаров, отличная от договорной, то у продавца сохранилось бы право потребовать от покупателя оплатить указанную в накладной стоимость товаров либо возвратить их, а покупатель должен либо оплатить товар по объявленной стоимости, либо принять его на ответственное хранение (как незаказанный товар, так как фактически был заказан товар по другой цене), а затем возвратить продавцу. В этом случае покупатель вправе предъявить продавцу претензии за несвоевременную поставку товара по согласованной в договоре цене (или за отказ от поставки по этой цене). Однако, во-первых, на практике условиями договоров далеко не всегда предусмотрены санкции за их неисполнение, во-вторых, санкции могут оказаться существенно ниже потерь от разницы в цене товара, и, в-третьих, изменение цены может быть следствием, например, оговоренных в договоре форс-мажорных обстоятельств — в этом случае ответственность продавца не наступает. Кроме того, не исключена возможность утраты товара по вине третьих лиц. При таких обстоятельствах отсутствие стоимости товара в сопроводительных документах может обернуться для предприятия невозможностью доказать их истинную стоимость, а следовательно, значительными потерями.

Согласно пункту 13 Положения по ведению бухгалтерского учета первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, утверждаемые организацией, должны содержать установленные этим положением обязательные реквизиты.

В соответствии с п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа (формы);
- 2) код формы;
- 3) дату составления;
- 4) содержание хозяйственной операции;
- 5) измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- 6) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- 7) личные подписи указанных выше должностных лиц.

В пункте 13 Положения по ведению бухгалтерского учета к обязательным реквизитам первичных учетных документов наряду с перечисленными отнесены также: наименование организации, от имени которой составлен документ; расшифровки подписей должностных лиц, подписавших данный документ.

Поскольку Положение по ведению бухгалтерского учета является подзаконным нормативным актом и не может устанавливать новые нормы, то формально требование о расшифровке подписей на документах и указание наименования организации, от имени которой составлен документ, можно оспорить, а документ, в котором отсутствуют эти реквизиты, не может быть признан недействительным.

Положением по ведению бухгалтерского учета (п. 13) предприятиям предоставлено право помимо указанных выше обязательных реквизитов включать в первичные учетные документы дополнительные реквизиты, учитывающие характер операции, требования действующих нормативных актов, а также специфику производственного процесса и технологии обработки учетной информации на конкретном предприятии.

Как правило, предприятиями используются следующие дополнительные реквизиты: номер документа; адрес предприятия; основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом (договор, приказ, распоряжение и т. п.); другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций.

Право подписи первичных учетных документов

В соответствии с пунктом 14 Положения по ведению бухгалтерского учета, перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

При этом документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Распознавание подделок документов

Изучение документа необходимо начинать с установления его назначения, подлинности бланка документа и его основного текста, а также имеющихся на нем других реквизитов — пометок, подписей, фотографий, оттисков печатей, штампов и т. д. При этом устанавливается соответствие содержания целевому назначению документа.

Если возникают сомнения в подлинности документа, то следует ознакомиться с образцом аналогичного подлинного документа, изучить состояние обложки, уточнить количество листов (если это многостраничный документ — паспорт, трудовая книжка и т. д.). Необходимо также обратить внимание на то, соответствуют ли формы бланка, оттисков печати, фотоснимков, защитной сетки аналогичным реквизитам в подлинном документе.

Основные признаки подделки документов:

- 1) противоречивость содержания, орфографические ошибки, нестандартный шрифт.
- 2) использование вышедших из употребления бланков, несоответствие формы, цвета и реквизитов бланка существующим требованиям;
- 3) следы подчистки — механического удаления штрихов с целью изменения первоначального содержания документа. Признаком подчистки является нарушение структуры верхнего слоя бумаги, в результате чего она становится более шероховатой и тонкой (это выявляется при рассмотрении документа на просвет);
- 4) следы травления текста документа — удаления записей или их части путем обесцвечивания красителя штриха химическими реактивами (кислотой, щелочью, окислителями). Признаки травления — нарушение проклейки бумаги, матовости или изменение цвета бумаги в местах травления. Бумага в этих местах нередко приобретает желтоватый оттенок, образуются трещины, наблюдается обесцвечивание или изменение записей, выполненных на участке, подверженном воздействию химического вещества;
- 5) следы смывания — удаления штрихов с поверхности документа посредством различных растворителей. Для смывания характерны многие из тех признаков, которые были перечислены при описании травления;

- 6) следы дописки или внесения записей на месте удаленного текста, когда первоначальное содержание документа изменяется путем внесения на свободные места новых букв, цифр, слов, словосочетаний. Признаки дописки: различия в цвете, оттенках, ширине штрихов, почерке, которым выполнены записи, расстоянии между буквами, словами, строками;
- 7) следы подделки документа путем изменения композиции (вклейки цифр, переклейки фотографий или частей и т. п.). Признаки такой подделки — несовпадающие линии защитной сетки, элементов оттисков печатей, качества бумаги;
- 8) следы подделки методами рисования и черчения.

Определение подлинности документов

Бланки документов. Поддельные бланки документов изготавливаются при помощи средств оперативной полиграфии (копировальной техники), компьютеров путем сканирования или подбора соответствующего шрифта.

Штрихи на бланках, подделанных путем рисования, отличаются неравномерной толщиной и могут быть неодинаковыми по размеру.

Подпись. При фальсификации реквизита документа «Подпись», она может воспроизводиться по памяти, т. е. на основе запоминания ранее увиденной подписи, либо с использованием образца подлинной подписи, либо путем копирования.

Есть несколько приемов подделки подписи путем копирования:

- 1) на просвет;
- 2) с помощью копировальной бумаги;
- 3) передавливанием штрихов заостренным предметом с последующей обводкой следов давления с помощью веществ, обладающих копирующей способностью (изготовление промежуточного клише);
- 4) фотопроекционным способом;
- 5) при помощи сканера.

Для подписей, изготовленных указанными способами копирования (кроме двух последних), характерны извилистость штрихов и угловатость овалов.

При копировании на просвет с помощью чертежного аппарата (пантографа) на документе можно различить карандашные штрихи, нанесенные при предварительной подготовке.

Поддельная подпись, полученная фотографическим способом или при помощи сканера, полностью совпадает с оригиналом. Таким образом обычно изготавливают факсимиле. Многие признаки поддельных подписей рассматриваемого вида можно обнаружить при осмотре документа с помощью лупы, микроскопа. Штрихи таких подписей имеют микроструктуру специфичную для каучуковых, полимерных или металлических клише. Во всех случаях, устанавливая подлинность подписи, ее рекомендуется сравнивать с образцами подписи лица, от имени которого она выполнена.

Печать. Основными способами подделки оттисков печати или штампа являются:

- 1) рисовка печати на самом документе;
- 2) получение оттиска с помощью самодельного клише;
- 3) перекопирование подлинного оттиска печати или штампа с подлинного документа.

Замена фотографий и листов. Замена фотографий в большинстве случаев производится в документах, удостоверяющих личность (паспорт, пропуск, военный билет, удостоверение, водительские права и т. д.). Наиболее распространенными приемами подделки являются:

- 1) полная замена фотографии;
- 2) монтаж фотоснимка (на документе оставляется часть прежней фотографии с имеющимся на ней оттиском печати, а к ней подклеивают другую фотографию);
- 3) нанесение на подложку старой фотографии части эмульсионного слоя другой фотографии.

Замена листов встречается при подделке трудовых книжек, паспортов и иных документов, состоящих из нескольких листов. На замену листов в документах указывают различия в оттенках, качестве бумаги, типографском оформлении разных листов одного документа; нарушение нумерации страниц; несовпадение серии и номера листов документа, размеров и конфигурации краев листов.

2. Классификация регистров бухгалтерского учета

В соответствии с п. 19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации,

которая находится в принятых к учету первичных документах, для отражения на синтетических счетах бухгалтерского учета, а также в бухгалтерской отчетности. Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

На основании Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности можно утверждать, что хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной предприятия.

Лица, которые имеют доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, должны хранить коммерческую тайну. За разглашение коммерческой тайны они, как правило, несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Учетные регистры бухгалтерского учета по характеру регистрации в них учетных данных делятся на:

- 1) хронологические (предназначены для последовательной записи операций по мере их совершения и выполняют контрольную функцию);
- 2) систематические (предназначены для классификации хозяйственных операций по видам средств и характеру хозяйственных процессов).

По объему учитываемых сведений делятся на:

- 1) синтетические регистры (отражают и контролируют хозяйственные операции в обобщенном виде по группам средств);
- 2) аналитические регистры (отражают специфические особенности и отдельные виды хозяйственных операций).

По внешней форме делятся на:

- 1) книги;
- 2) свободные листы;
- 3) карточки.

По построению в них реквизитов делятся на:

- 1) односторонние;
- 2) двухсторонние;
- 3) табличные.

Связь учетных регистров необходима для автоматизации формирования бухгалтерских проводок в процессе ввода сведений об операции. Эта взаимосвязь обеспечивает многократность изменения хозяйственной операции.

3. Внесение исправлений в первичные учетные документы

Согласно п. 16 Положения по ведению бухгалтерского учета, внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. Поэтому при обнаружении в них ошибки кассовые и банковские документы не могут приниматься к исполнению и должны быть составлены заново. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений. При этом исправление производится в следующей последовательности:

- 1) зачеркиваются внесенные в документ неверные сведения;
- 2) рядом с зачеркнутой делается верная запись;
- 3) рядом или на полях документа делается запись «Исправлено на (полностью воспроизводится текст вновь внесенной записи)»;
- 4) лицо, внесшее исправления, подписывается под записью «Исправлено на...» и ставит дату исправления;
- 5) документ под внесенными исправлениями еще раз подписывают все лица, подписавшие его с ранее сделанной записью;
- 6) лица, подписывающие документ после внесения в него исправлений, одновременно ставят вторую подпись под записью о внесении исправлений.

Невыполнение любого из перечисленных выше действий в последующем может привести к проблемам с определением, кто и что имел в виду, подписывая этот документ, и какая именно операция фактически была совершена.

Исправление записей на счетах бухгалтерского учета

При выявлении фактов неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета составляется бухгалтерская справка об исправительных проводках. Порядок составления такой справки нигде не регламентирован. Никакими нормативными документами не предусмотрена обязательность ее составления.

Исправительные записи в бухгалтерском учете производятся одним из следующих способов:

- 1) неправильно сделанная в предыдущем периоде бухгалтерская запись сторнируется и производится правильная запись;
- 2) производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета;
- 3) делается обобщенная проводка, которая приводит счета бухгалтерского учета к такому состоянию, какое было бы в случае первоначально правильного отражения операции (по ошибкам, выявленным по прошлым отчетным годам).

Основанием для таких действий является не только процесс совершения хозяйственной операции, но и выявление неправильного отражения этой хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета. Этот факт нужно обязательно зафиксировать документально (хотя никакими нормативными актами специально такие действия и не предусмотрены).

Таким образом, бухгалтерская справка об исправительных проводках фиксирует момент неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и, кроме этого, также обосновывает необходимость произведенных в учетных регистрах исправительных записей. Такая справка в данном случае играет роль первичного бухгалтерского документа, на основании которого производятся записи в учетных регистрах.

Такая справка должна соответствовать требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам, и содержать следующие сведения:

- 1) наименование документа (бухгалтерская справка);
- 2) дату составления;

- 3) содержание операции (подробное описание неправильно отраженной операции, содержание неверно произведенной записи, обоснование причин неверного произведения записи и способа ее исправления на счетах бухгалтерского учета, содержание исправительной записи);
- 4) измерители операции (в денежном и, при исправлении записей об операциях, связанных с движением товарно-материальных ценностей, натуральном выражении);
- 5) наименование должностей лиц, ответственных за бухгалтерский учет данной операции (гл. бухгалтер, бухгалтер), и их личные подписи.

Хранение бухгалтерских документов

На основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» организация обязана хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее 5 лет после отчетного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

ЛЕКЦИЯ № 10. Инвентаризация

1. Виды инвентаризации

Инвентаризация — это проверка фактического наличия имущества предприятия. К имуществу предприятия, как правило, относятся: основные средства; нематериальные активы, прочие запасы, денежные средства, финансовые обязательства, отраженных в бухгалтерском учете некоммерческой организации (кредиторская задолженность, займы, кредиты банков, резервы); имущество, не принадлежащее некоммерческой организации, но числящееся в бухгалтерском учете (например, находящиеся на ответственном хранении одежда, обувь, продукты питания и т. д., предназначенные для раздачи малоимущим, арендованные основные средства).

Инвентаризация по охвату имущества делится на полную и частичную, а по основаниям проведения — на **плановую** и **внеплановую (внезапную)**. В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности РФ плановая инвентаризация осуществляется по установленному графику (перед составлением годового отчета), а внеплановая (внезапная) — по мере необходимости (при смене материально ответственных лиц на день приемки-передачи дел, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, при реорганизации или ликвидации организации, в других случаях, предусмотренных законодательством РФ).

Инвентаризация перед составлением годовой отчетности проводится обычно в конце года (в октябре-ноябре) — с тем, чтобы к концу года ее можно было завершить и сделать по ее результатам все необходимые проводки.

Кроме того, руководитель организации может распорядиться о проведении дополнительной инвентаризации. В этом случае издается распоряжение или приказ о ее проведении с указанием

даты, порядка проведения, перечня проверяемых имущества и обязательств.

Фактическое наличие имущества сверяется с данными бухгалтерского учета. Кроме того, контролируется сохранность имущества, выявляется имущество, потерявшее свое первоначальное качество, залежавшееся и ненужное организации. Проверяется также полнота отражения в учете обязательств.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Председателем комиссии является руководитель некоммерческой организации или его заместитель, в составе членов комиссии должен быть главный бухгалтер. В составе инвентаризационной комиссии должно быть не менее 3 человек. Верхнего количественного предела не существует, единственное условие, которое должно соблюдаться, — нечетное количество членов инвентаризационной комиссии.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации может служить основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. Поэтому в случае невозможности участия хотя бы одного из заранее утвержденных членов комиссии следует произвести замену, оформив это приказом руководителя.

Персональный состав инвентаризационной комиссии утверждает руководитель организации приказом или распоряжением.

Порядок проведения инвентаризации

Основные этапы инвентаризации, документы, оформляемые в ходе инвентаризации, и функции бухгалтерии в процессе инвентаризации приведены ниже в таблице.

Этапы инвентаризации	Документы, оформляемые в ходе инвентаризации	Функции бухгалтерии
Подготовительный	Приказ руководителя о проведении, расписки материально ответственных лиц	Определение остатков имущества и обязательств по учетным данным

Сверка фактического состояния с данными бухгалтерских документов	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи	Участие в проверках, проводимых инвентаризационной комиссией
Таксировочный	То же	Предоставление данных о существующих оценках имущества и обязательств
Аналитический	Акты инвентаризации, сличительные ведомости	Проверка данных, содержащихся в актах и описях; выяснение причин отклонений, подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации
Заключительный	Ведомость учета результатов инвентаризации. Приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации	Внесение бухгалтерских записей в учетные регистры, хранение документов по учету результатов инвентаризации

2. Отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации

К документам, представляемым для оформления списания недостач имущества, должны быть приложены решения следствен-

ных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо заключение внутренней или внешней экспертизы о причинах порчи ценностей.

В бухгалтерском учете некоммерческой организации по результатам инвентаризации могут быть оформлены следующие проводки:

1) на сумму стоимости основных средств, неотраженных в учете:

Дебет счета 01 «Основные средства»,

Кредит счета 91-1 «Прочие доходы»;

2) на сумму стоимости недостающих объектов основных средств:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 01 «Основные средства»;

3) на сумму стоимости материалов, неотраженных в учете:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 91-1 «Прочие доходы»;

4) на сумму стоимости недостающих материалов:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 10 «Материалы»;

5) на сумму излишка наличных денег в кассе:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 91-1 «Прочие доходы»;

6) на сумму недостачи денежных средств в кассе:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 50 «Касса».

Затем определяется, за счет каких источников списываются суммы, отнесенные на счет 94.

Суммы недостачи могут быть возмещены за счет виновных материально ответственных или должностных лиц некоммерческой организации.

Влияние результатов инвентаризации на имущественное положение и налоговые обязательства предприятия

При списании отсутствующего имущества и оприходовании ранее неучтенного имущества следует быть осторожным.

Если выявлен объект, по которому в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют данные, то организации нужно руководствоваться порядком приобретения права собственности на бесхозные вещи, предусмотренным в ст. 225, 226, 231 ГК РФ.

Статья 225 ГК РФ определяет, что бесхозной является вещь, которая не имеет собственника или собственник которой неизвестен, либо вещь, от права собственности на которую собственник отказался.

Если это не исключается правилами ГК РФ о приобретении права собственности на вещи, от которых собственник отказался (ст. 226), о находке (ст. 227 и ст. 228), о безнадзорных животных (ст. 230 и ст. 231) и кладе (ст. 233), право собственности на бесхозные движимые вещи может быть приобретено в силу приобретательной давности.

Бесхозные недвижимые вещи принимаются на учет органом, осуществляющим государственную регистрацию права на недвижимое имущество, по заявлению органа местного самоуправления, на территории которого они находятся.

По истечении года со дня постановки бесхозной недвижимой вещи на учет орган, уполномоченный управлять муниципальным имуществом, может обратиться в суд с требованием о признании права муниципальной собственности на эту вещь.

Бесхозная недвижимая вещь, не признанная по решению суда поступившей в муниципальную собственность, может быть вновь принята во владение, пользование и распоряжение оставившим ее собственником либо приобретена в собственность в силу приобретательной давности.

Статьей 226 указывается, что движимые вещи, брошенные собственником или иным образом оставленные им с целью отказа от права собственности на них (брошенные вещи), могут быть обращены другими лицами в свою собственность в порядке, предусмотренном п. 2 данной статьи.

Лицо, в собственности, владении или пользовании которого находится земельный участок, водоем или иной объект, где находится брошенная вещь, стоимость которой явно ниже суммы, соответствующей пятикратному минимальному размеру оплаты труда, либо брошенные лом металлов, бракованная продукция, топчак от сплава, отвалы и сливы, образуемые при добыче полезных ископаемых, отходы производства и другие отходы, имеет

право обратить эти вещи в свою собственность, приступив к их использованию или совершив иные действия, свидетельствующие об обращении вещи в собственность.

Другие брошенные вещи поступают в собственность лица, вступившего во владение ими, если по заявлению этого лица они признаны судом бесхозными.

Если в течение шести месяцев с момента заявления о задержании безнадзорных домашних животных их собственник не будет обнаружен или сам не заявит о своем праве на них, лицо, у которого животные находились на содержании и в пользовании, приобретает право собственности на них.

При отказе этого лица от приобретения в собственность содержащихся у него животных они поступают в муниципальную собственность и используются в порядке, определяемом органом местного самоуправления.

В случае явки прежнего собственника животных после перехода их в собственность другого лица прежний собственник вправе при наличии обстоятельств, свидетельствующих о сохранении к нему привязанности со стороны этих животных или о жестоком либо ином ненадлежащем обращении с ними нового собственника, потребовать их возврата на условиях, определяемых по соглашению с новым собственником, а при недостижении соглашения — судом (ст. 231 ГК РФ). В то же время факт отсутствия какого-либо животного не ведет к утрате организацией права собственности на этот объект.

Если некоммерческая организация является плательщиком налога на имущество и по результатам инвентаризации выявлен излишек имущества, у нее может возникнуть дополнительный объект обложения этим налогом.

Несмотря на то, что результаты обязательной ежегодной инвентаризации отражаются в балансе на 1 января, налоговые органы считают, что базу для расчета налога на имущество необходимо увеличить с даты, когда указанное имущество должно было быть учтено в регистрах бухгалтерского учета и отражено в активе баланса. Если эта дата может быть установлена по данным первичных документов, то при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым отчетным периодам, в текущем отчетном периоде проводится пе-

перасчет налоговых обязательств за время с момента совершения ошибки.

И только если конкретный период, в котором должно было быть оприходовано имущество, определить невозможно, обязательства по уплате налога возникают у организации в текущем отчетном периоде.

Стоимость основных средств и материалов, пришедших в негодность, не уменьшает налоговую базу по налогу на имущество до периода, в котором будет документально оформлено их списание. Это значит, что указание в описях на невозможность дальнейшего использования имущества по назначению не может служить основанием для исключения этого имущества из состава объекта налогообложения.

ЛЕКЦИЯ № 11. Формы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет выполняет информационную и контрольную функции. Он обеспечивает информацию о наличии и состоянии хозяйственных средств, необходимых для осуществления торговой, заготовительной, производственной деятельности организаций и предприятий потребительской кооперации; о величине издержек обращения и производства; о выполнении заданий по объекту товарооборота, производству продукции, услуг и работ.

Контрольная функция бухгалтерского учета проявляется в осуществлении предварительного и текущего контроля над эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, над сохранностью кооперативной собственности. Таким образом, для ведения учета нужны определенные, закрепленные законодательством, формы.

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательностью связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами, и способом записи в них, т. е. использованием тех или иных технических средств.

Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

1. Мемориально-ордерная форма

Мемориально-ордерная система учета возникла в конце 1920-х — начале 1930-х гг. в результате творческой переработки новой итальянской формы бухгалтерского учета. Эта форма стала применяться на всех предприятиях и организациях страны, особенно в годы Великой Отечественной войны и в послевоенный период, когда для ведения учета были привлечены сотни тысяч человек, не имеющих достаточного опыта и специальной подготовки.

Положительные качества — в довольно простом построении. Вместо многочисленных регистров синтетического учета используется один регистр — Главная книга. Она открывается на каждый месяц.

Итак, простая мемориально-ордерная система учета — это такая форма учета, при которой на все финансово-хозяйственные операции составляются отдельные мемориальные ордера (проводки). Напомним, что мемориальный ордер или проводка — это бухгалтерское оформление хозяйственной операции с отображением ее суммы на счетах бухгалтерского учета.

Составление мемориальных ордеров

Мемориальный ордер № 1

Операция	Дебет	Кредит	Сумма
Получены деньги в банке	50	51	

Мемориальный ордер № 2

Операция	Дебет	Кредит	Сумма
Поступила ранее списанная в убыток задолженность		007	

Мемориальные ордера составляются по всем финансово-хозяйственным операциям за отчетный период. Затем все мемориальные ордера разносят в две контрольные ведомости (так называемые «контрольки») по соответствующим счетам: дебетовую и кредитовую.

После заполнения контрольных ведомостей составляется оборотный баланс, в который заносятся сальдо по всем счетам на начало отчетного периода, обороты за отчетный период (из «контролек») и выводится сальдо на конец периода.

Полученные в оборотном балансе сальдо на конец отчетного периода заносятся в бланк баланса по установленной форме.

Итоги оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов. Так подтверждается правильность разности по счетам. Проводки из мемориальных ордеров по счетам Главной книги,

которая является синтетическим регистром систематического учета.

В Главной книге отражаются обороты только по синтетическим счетам, сальдо не выводится.

Преимущества мемориальной ордерной формы: техника записи несложная, обеспечивается полнота учета хозяйственных операций за счет сверки данных синтетического и аналитического учета, составления журнала регистрации и ведомости по синтетическим счетам.

Недостатки мемориально-ордерной формы:

- 1) многократность записей одной и той же суммы в учетные регистры, увеличивается объем работ, а значит, и вероятность допущения ошибок;
- 2) отсталость и открываемость аналитического учета от синтетического;
- 3) приспособленность к использованию ручного труда и средств малой механизации.

2. Журнально-ордерная форма

Журналы-ордера — учетные регистры хронологической регистрации хозяйственных операций синтетического и в ряде случаев аналитического учета. Записи в них производятся по мере поступления первичных документов или итогами за месяц из накопительных ведомостей. Регистрация производится по кредитовому признаку, т. е. по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Это достигается использованием шахматной формы журналов-ордеров. При этом сумма хозяйственной операции записывается лишь однажды, но называются как дебетуемый, так и кредитуемый счета.

Для удобства записей в журналах-ордерах предусмотрена типовая корреспонденция счетов. Каждый журнал-ордер ведется по одному счету или по нескольким близким по своему содержанию счетам.

Журнал-ордер открывается на месяц. В каждом из них отражаются кредитовые обороты конкретных счетов. Дебетовый же оборот этого счета найдет отражение в других журналах-ордерах.

Вспомогательные(накопительные) ведомости применяются тогда, когда необходимые данные трудно отразить непосредственно в журналах-ордерах. В этом случае на основании первичных документов показатели накапливаются в ведомостях и группируются по корреспондирующим счетам, статьям аналитического учета. Итоги из ведомостей переносятся в соответствующие журналы-ордера.

В конце месяца итоги журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая открывается на год и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной сверки записей по отдельным счетам.

Сами бухгалтерские работники могут вносить соответствующие изменения, дополнения, упрощения в приведенные формы, учитывая специфику своего производства на предприятии, если это не ломает саму структуру журнально-ордерной формы учета.

Главная книга

Кредитовые обороты по счетам в разрезе дебетуемых счетов ежемесячно переносятся в Главную книгу. Кроме того, в Главную книгу переносятся итоговые обороты по дебету счетов. После перенесения соответствующих сумм в Главную книгу проверяют, чтобы сумма всех оборотов по дебету счетов была равна сумме всех оборотов по кредиту счетов. Если такого равенства нет, то следует искать ошибку в подсчетах оборотов или перенесении (записи) сумм из журналов-ордеров.

После соответствующей проверки выводятся сальдо по дебету и кредиту счетов. При этом следует помнить, что активные счета (счета конкретных средств) имеют сальдо по дебету, которое находится суммированием сальдо по дебету на начало месяца и оборота по дебету счета за вычетом оборота по кредиту счета. Пассивные счета (счета источников средств) имеют сальдо по кредиту, которое находится путем суммирования сальдо по кредиту на начало месяца и оборота по кредиту за минусом оборота по дебету счета за месяц.

Кроме этого, необходимо проверить, чтобы сумма сальдо всех счетов на конец месяца по дебету была равна сумме сальдо по кредиту. Если такое равенство соблюдается, то указанные суммы

сальдо по дебету или кредиту счетов (у активно-пассивных счетов и по дебету, и по кредиту) переносятся в Баланс предприятия.

Главная книга открывается на 1 год. Одному месяцу должна соответствовать одна строка в Главной книге. Одному счету в Главной книге отводят 1 разворот листа, а если этого недостаточно — 2—3 разворота.

Министерством финансов РФ составлен «Перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы» (Приложение 2 к письму Минфина РФ от 24 июля 1992 г. № 59), в котором регламентируется учетная работа предприятий, применяющих журнально-ордерную форму учета.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета — это рациональная форма бухгалтерского учета, основанная на использовании накопительных регистров и шахматной схемы записи.

Ведомости, производственно-финансовые отчеты, листки-расшифровки, разработочные таблицы — вспомогательные регистры. Как правило, они применяются при необеспечении аналитических показателей в журналах-ордерах. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется в них.

Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

При книжно-журнальной форме учета аналитический учет оторван от синтетического. Обычно по большинству счетов оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют после составления Главной книги, а зачастую после составления отчетности. На практике это приводит к тому, что отчетные данные (балансы) не всегда отражают действительное наличие хозяйственных средств организаций, предприятий.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета отставания аналитического учета от синтетического не может быть. Это обусловлено тем, что в ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещается с аналитическим, например, по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Прибыли и убытки» и др., причем расположение данных аналитического учета обеспечивает получение необходимых показателей для со-

ставления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок.

Самостоятельный аналитический учет (в карточках или книгах) ведется при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в развитие которых открывается большое количество аналитических счетов, например по учету материалов, основных средств, готовой продукции и др.

Ряд журналов-ордеров заменяют сводные группировочные книги по аналитическим счетам, на основе которых составлялось два или три мемориальных ордера. По данным книг К-2, К-3, К-4, К-5 при книжно-журнальной форме учета составлялось три мемориальных ордера по каждому субсчету 41 «Товары». Наличие четырех регистров по счету 41 «Товары», по содержанию мало чем отличающихся друг от друга, не упрощает учет, а, наоборот, усложняет его, создает путаницу в их применении. Вместо указанных книг предусмотрен единый унифицированный журнал-ордер для всех субсчетов.

Все отчеты о движении товаров и тары, товарно-денежные отчеты и др. в разрезе субсчетов накапливаются в едином регистре, в котором для отражения оптового, розничного, в том числе мелкого оптового оборота, а также оборота по продукции собственного производства, заготовительного оборота предусмотрены отдельные графы. На основе кредитовых оборотов по счету № 41 «Товары», отраженных в журнале-ордере, осуществляются записи в Главную книгу.

По мере совершения и оформления документами хозяйственные операции записываются в журналы-ордера. Систематическая запись в журналах — это одновременно и хронологическая запись. Ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета не имеет смысла.

Поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов, то не составляются мемориальные ордера.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах общий итог по кредиту счета подсчитывают и записывают его в журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведе-

денными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам.

Оборотные ведомости составляются лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно. Месячные итоги журналов-ордеров записывают в Главную книгу.

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу из соответствующего журнала, а обороты по дебету вносят в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Главная книга и журналы-ордера взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге — расшифровка дебетового оборота этого же счета. Сальдо на начало следующего месяца выводится после проверки и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Должны быть равны суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо.

По данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей составляются бухгалтерский баланс и другие формы отчетности.

Значительно уменьшить трудоемкость учета позволяет применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. Это достигается с помощью совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

Опыт применения журнально-ордерной формы учета в промышленности, агропромышленном комплексе, предприятиях Министерства торговли показал, что работники учета, которые систематически накапливают в регистрах данные первичных документов, разработали применительно к принципам этой формы график документооборота, добились ритмичности в работе аппарата, сократили сроки представления отчетности, устранили отставание аналитического учета от синтетического, а также повысили достоверность учетных и отчетных показателей.

Одним из главных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету, вытекающих из принципов журнально-ордерной формы учета, является своевременное поступление и обработка дан-

ных первичных документов работниками учета, что возможно при налаживании правильного документооборота. Если документы в бухгалтерию поступают неритмично, то регистры составляются с опозданием, что сводит на нет контрольные функции этой формы счетоводства.

Необходимо составлять график документооборота с учетом того, чтобы все журналы-ордера, ведомости, листки-расшифровки велись систематически, начиная с первого числа месяца.

Бухгалтерия организации, предприятия потребительской кооперации может состоять из ряда подразделений, отделов, подразделов или групп. Структура ее зависит от объема и содержания учетной работы. При журнально-ордерной форме учета очень важно правильно распределить обязанности и нагрузку между счетными работниками, с учетом равномерной занятости их в течение месяца.

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

Составление Главной книги

Прежде чем производить записи в Главную книгу, осуществляют взаимную сверку учетных регистров, устраняют ошибки и неувязки. Так же производят сверку всех учетных регистров. Взаимосвязь учетных регистров представлена в Инструкции по применению журнально-ордерной формы учета на предприятии.

Исправление ошибок в регистрах, обнаруженных до подведения итогов, осуществляется корректурным способом (зачеркивается неправильная сумма и подписывается правильная). Исправления оговариваются. Ошибки, обнаруженные после подведения итогов регистров до записи их в Главную книгу, исправляются также корректурным способом.

Обнаруженные ошибки после записи в Главную книгу журналов-ордеров оформляются специально составленной бухгалтерской справкой, данные которой записывают в соответствующий регистр следующего месяца.

После исправления возможных ошибок в журналах-ордерах приступают к составлению Главной книги.

Главная книга предназначена для обобщения данных текущего учета, проверки правильности произведенных записей по ба-

лансовым счетам и для составления отчетного баланса. Главная книга открывается на весь год.

Записи данных журналов-ордеров в Главную книгу следует начинать с кредитового оборота, т. е. сначала переносится итог кредитовых оборотов журнала-ордера в графу «Оборот по кредиту» в Главной книге. Эти итоги откладываются в отчетно-вычислительной машине или счетах и по мере записи отдельных сумм в дебет соответствующих счетов, корреспондирующих с кредитом счета, отраженного в журнале-ордере, постепенно их снимают.

Это позволяет контролировать правильность записей по счетам в Главную книгу, так как сумма, отраженная по кредиту одного счета, обязательно должна соответствовать суммам, отраженным по дебету соответствующих счетов.

Журнал Главная				Счет 1		Счет 2	
№ п/п	Дата	№ документа	Содержание операции	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Сальдо начальное					
		Обороты					
		С а л ь д о конечное					

После окончания записей в Главной книге подсчитывают итоги по дебету каждого балансового счета. Обороты по дебету сверяются с оборотами по кредиту, т. е. сумма дебетовых оборотов по счетам должна равняться суммам кредитовых оборотов.

В случае несоответствия оборотов подсчитывают кредитовые обороты по всем журналам-ордерам, и если они совпадают с суммой оборотов по кредиту счетов, отраженных в Главной книге, значит, ошибка допущена при осуществлении записей по дебету счетов.

После сверки оборотов по дебету и кредиту счетов выводится сальдо на конец месяца. Полученные в Главной книге обороты по дебету и кредиту счетов, а также выведенные по этим счетам сальдо представляют собой оборотный баланс.

3. Простая форма бухгалтерского учета

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными приказом Минфина РФ от 21.12. 1998 г. № 64н) малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета из утвержденных соответствующими органами, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников.

Так, малым предприятиям, занятым в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально-ордерной форме счетоводства. Малые предприятия, занятые торговлей и иной посреднической деятельностью, могут использовать регистры из упрощенной формы бухгалтерского учета, при необходимости применяя отдельные регистры для учета определенных ценностей, преобладающих в их деятельности (товарно-материальных запасов, финансовых активов и т. п.), из единой журнально-ордерной формы счетоводства.

При этом малое предприятие может самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы при соблюдении:

- 1) единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;
- 2) взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;
- 3) сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;
- 4) накопления и систематизации данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью малого предприятия, а также для составления бухгалтерской отчетности.

Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета и регистрах бухгалтерского учета, применяемых малым предприятием, осуществляется посредством двойной записи. Сущность двойной записи заключается во взаимосвязанном отражении каждой совершенной операции одновременно на двух счетах бухгалтерского учета.

Например, операция по покупке материалов взаимовязывает показатели, отражаемые на счете учета купленных ценностей (дебет счета 10 «Материалы») и счетах учета расчетов или денежных средств, уплаченных поставщику (кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетный счет» и др.), начисление суммы по оплате труда взаимовязывает показатели, отражаемые на счетах учета затрат на производство продукции (работ, услуг) (дебет счета 20 «Основное производство» и др.) и счетах учета расчетов по оплате труда работников предприятия (кредит счета 70 «Расчеты по оплате труда») и т. д.

Малым предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 100 в месяц) рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета.

Для организации учета по упрощенной форме бухгалтерского учета малое предприятие на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий составляет рабочий план счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволит вести учет средств и их источников в регистрах бухгалтерского учета по основным счетам и тем самым обеспечивать контроль за наличием и сохранностью имущества, выполнению обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета.

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 30 в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (в дальнейшем — Книга) по форме № К-1.

Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками, по подоходному налогу с бюджетом, малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год.

В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

Затем в графе 3 «Содержание операций» записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Сумма», отражаются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

В течение месяца на счете 20 «Основное производство» в графе «Затраты на производство — дебет» собираются затраты на производство продукции (работ, услуг).

По завершении месяца данные затраты в сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию (работы, услуги), списываются на счета учета финансовых результатов, с отражением соответственно в графах Книги «Затраты на производство — кредит» и «Реализация — дебет», при этом в графе 3 Книги «Содержание операции» делается запись «Списаны затраты на производство реализованной продукции».

Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) выявляется как разница между оборотом, показанным по графе «Реализация — кредит», и оборотом по графе «Реализация — дебет».

Выявленный результат отражается в Книге отдельной строкой.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

4. Таблично-автоматизированная форма учета

В последнее время все большую распространенность получает автоматизированная форма бухгалтерского учета. Такой форме свойственна последовательность обработки информации: машинный носитель информации — ЭВМ.

Организации активно оснащаются многофункциональными проблемно-ориентированными мини-ЭВМ — компьютерами, которые позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, дискете, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.).

Компьютеры просты и удобны в эксплуатации, что позволяет снабдить ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Использование машинно-ориентированных форм учета обеспечивает:

- 1) высокую точность учетных данных; оперативность данных учета;
- 2) механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса;
- 3) увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации;
- 4) повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности.

Элементы компьютерной системы

В неавтоматизированной системе ведения бухгалтерского учета обработка данных о хозяйственных операциях легко прослеживается и обычно сопровождается документами на бумажном носителе информации.

Современное предприятие — большое и сложное образование, у которого много разных «органов» и частей. Организм этот может только нарождаться, появляться на свет или находиться в отроческом периоде, быть в «расцвете сил», наконец, уже дряхлеть, «отживать свой век» (но при этом, кстати, так и не успев набраться мудрости).

В построении современного предприятия можно выделить два взаимосвязанных процесса: формирование производственно-организационной структуры (определяющей, как будет вестись бизнес) и структуры, управляющей информационными потоками, порожденными деятельностью предприятия.

Непременными элементами структуры, управляющей информационными потоками, являются инструментарий в виде современной системы автоматизации (КИС) и управленческие кадры (менеджмент), которые могут эффективно ее использовать.

Для большинства российских предприятий сегодняшняя ситуация требует активных действий, преобразований, движения — иначе не выжить.

Главное — определить и сформулировать цели преобразований, правильно выбрать направление и понять, какими средствами готово пожертвовать предприятие для их достижения.

Целью, например, может быть повышение эффективности бизнеса, улучшение деятельности всего предприятия или его некоторых направлений.

Необходимо оценить, что дает в данном случае внедрение и использование ИС. При этом ее полезность может необязательно измеряться в денежном эквиваленте. Все зависит от поставленных целей.

В настоящее время руководителю российского предприятия приходится выносить решения в условиях неопределенности и риска, а это вынуждает его постоянно держать под контролем различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности, которая отражена в огромном количестве документов, содержащих разнородную информацию. Грамотно и хорошо обработанная и систематизированная информация в определенной степени является гарантией эффективного управления производством.

Если исключить умышленные противоправные действия, то все ошибки бухгалтерского учета осуществляются либо по небрежности, либо из-за незнания особенностей ведения бухгалтерского учета в России. Ошибки практически неизбежны при ручном учете или при использовании нелегальных или устаревших или версий программных комплексов.

Переход от изучения единичных факторов к общим выводам называется индукцией.

Любая бухгалтерская программа не заменяет бухгалтера, а только помогает выполнять некоторые утомительные действия. Даже самая качественная программа не поможет, если ею будет пользоваться неквалифицированный бухгалтер. А человек, несведущий в бухгалтерском учете, просто не сможет работать с бухгалтерской программой.

Современные программы не предполагают полную автоматизацию бухгалтерской деятельности, ограничиваясь учетом и хранением первичных документов и выполнением простых расчетов, а так-

же построением различных отчетов. Ни одна из программ не предлагает бухгалтеру законченные алгоритмы поведения в любой ситуации. Программа не подсказывает нужные действия, бухгалтер самостоятельно должен выбрать, что он должен сделать в той или иной ситуации. В идеале любая задача, встающая перед бухгалтером, передавалась бы программе, которая автоматически выстраивала бы необходимую последовательность действий, самостоятельно предлагая бухгалтеру ввести нужную информацию.

При работе с существующими программами бухгалтер должен самостоятельно определить последовательность действий, после чего программа поможет выполнить их.

Так как весь бухгалтерский и налоговый учет ведется на основании первичных документов, первая задача любой программы — автоматизировать ввод, создание, хранение и учет таких документов. При этом некоторые документы создаются непосредственно в программе, которая должна максимально упростить эту процедуру. Автоматическая нумерация документов и подстановка нужных дат, выбор значений из справочника вместо ввода информации с помощью клавиатуры существенно ускоряет и упрощает создание документов. Если в документах есть расчетная часть, например, следует отдельно выделить НДС, то программа автоматически выполнит нужные расчеты. Естественно, программа самостоятельно выведет нужную сумму прописью.

Остальные документы попадают в бухгалтерию из других подразделений или из сторонних организаций. В этом случае нужно ввести документ в компьютер, не меняя при этом никакой информации. Конечно, в идеальном случае следовало бы воспользоваться сканером, чтобы ввести оригинальный документ в компьютер, а затем автоматически преобразовать его в вид, удобный для хранения.

Однако современные бухгалтерские программы неспособны на это, и бухгалтеру приходится вручную вводить нужную информацию. Для облегчения ввода во многих программах используются различные справочники, которые существенно помогают при вводе множества однотипных документов.

Введенные и созданные документы хранятся в программе, чтобы в любой момент их можно было просмотреть и при необходи-

мости откорректировать. Удобные средства поиска нужного документа и продуманная структура хранения документов существенно облегчат работу бухгалтера.

Следует отметить, что не всегда в бухгалтерию документы попадают в установленный срок и в нужном виде. Иногда приходится вводить информацию не из документа, а по устному изложению, а соответствующий документ появляется значительно позже. Хотя эта практика противоречит правилам бухгалтерского учета, в действительности она встречается достаточно часто.

Именно поэтому важно, чтобы программа позволяла изменять документы задним числом, а также изменения не нарушали все дальнейшие операции, выполненные после введения документа.

На основе первичных документов создается журнал хозяйственных операций. При отсутствии компьютера эта утомительная работа выполняется бухгалтером вручную. Любая бухгалтерская программа автоматически создает журнал операций на основе введенных документов.

Однако некоторые операции все же приходится вносить вручную. Чем совершеннее бухгалтерская программа и чем лучше она настроена на особенности учета на конкретном предприятии, тем меньше операций вводится вручную. В идеале весь журнал хозяйственных операций должен создаваться автоматически.

Каждая хозяйственная операция порождает одну или несколько проводок, которые помещаются в журнал проводок. Эта операция легко делается автоматически, так что вручную вводить проводки в журнал приходится достаточно редко. Конечно, ввод вручную операции и состоит в описании связанных с ней проводок, так что фактически бухгалтеру все же приходится иногда описывать нужные проводки, но это делается через журнал операций, а не напрямую в журнал проводок.

В некоторых программах отдельный журнал проводок отсутствует и вся работа ведется с журналом хозяйственных операций.

Требование ведения налогового учета наряду с бухгалтерским существенно увеличило нагрузку на бухгалтеров, однако исполь-

зование компьютера помогает избежать двойного учета. Для ведения большинства налоговых регистров достаточно информации, получаемой из первичных документов, используемых в бухгалтерском учете, добавив несколько документов, можно автоматически построить любой налоговый регистр.

Главное, чтобы фирмы, производящие бухгалтерские программы, своевременно добавили ведение налогового учета в свои продукты.

Кроме первичных документов, журнала хозяйственных операций и проводок, любая бухгалтерская программа обязательно поддерживает ведение многочисленных справочников. Выше отмечалось, что справочники нужны для быстрого ввода документов. Кроме того, справочники необходимы при автоматических расчетах. Ставки налогов, штатный состав предприятия, планы счетов, курсы валют и другая информация храниться в программе для ее правильного функционирования.

Нужно иметь обязательно возможность редактирования справочника, добавления и удаления из него информации. Так как справочной информации может быть очень много, в программе должны быть предусмотрены способы структурирования и поиска, облегчающие работу со справочником.

Конечная цель работы любой бухгалтерии — составление отчетов по результатам хозяйственной деятельности предприятия. Важно иметь возможность оперативно получать такие отчеты, как оборотную ведомость, шахматку, Главную книгу, журнал-ордер и некоторые другие.

Данные отчеты программами строятся автоматически на основе информации из журнала проводок. Можно сказать, что главная причина в использовании бухгалтерских программ — автоматизация построения этих отчетов. При ручном расчете неизбежны ошибки, а компьютер построит отчет абсолютно безошибочно, конечно, если информация в журнале проводок верна.

В бухгалтерском учете имеется ряд периодических действий, которые следует регулярно выполнять: начислять и выплачивать заработную плату, рассчитывать амортизационные отчисления и переоценивать валюту. Эти операции в большинстве бухгалтерских

программ выполняются автоматически, при этом генерируются все необходимые проводки.

Для бухгалтерии крупных предприятий чрезвычайно важно, чтобы бухгалтерская программа позволяла работать одновременно нескольким бухгалтерам с одной информационной базой. Также иногда возникает необходимость консолидации учета.

Большинство бухгалтерских программ реализуют эти требования, однако необходимо применять более дорогую версию программы. Работа с большими объемами информации требует чрезвычайно приемлемой скорости обработки. Чтобы несколько бухгалтеров могли работать с одной информационной базой большого размера и скорость работы при этом не снижалась, программа должна быть оптимизирована для такой работы. К сожалению, при работе с некоторыми программами задержки значительно возрастают при увеличении числа пользователей и количества первичных документов и проводок.

Бухгалтеры в своей работе часто используют калькулятор и календарь. Многие программы включают их поддержку, но часто обычный настольный калькулятор или настенный календарь оказывается значительно удобнее, чем встроенные в программу. Также некоторые программы позволяют создавать текстовые документы, но для этих целей значительно удобнее использовать текстовый редактор Word. Если же программа позволяет создавать электронные таблицы, то они оказываются менее удобными, чем электронные таблицы Excel. Многие дополнительные возможности, встроенные в бухгалтерские программы, на практике используются достаточно редко.

Следует отметить одну особенность бухгалтерского учета у нас в стране. Правила учета постоянно меняются, все время выходят новые законы, приказы, постановления и инструкции. Бухгалтерская программа должна отслеживать все изменения, поэтому ее приходится постоянно модифицировать. Если программа не обновляется достаточно продолжительное время, многие автоматически выполняемые действия окажутся ошибочными и значительно больше операций придется выполнять вручную.

Кроме того, для успешной работы программы ее следует адаптировать под особенности деятельности конкретного предприятия. Часто затраты на приобретение программы оказываются значительно меньше, чем затраты на ее адаптацию и обновление.

Большинство современных программ имеют мощные средства настройки на особенности учета в конкретной организации. Часто программа поддерживает встроенный язык программирования, на котором можно описывать практически любую операцию. Однако для реализации сложных задач требуется специалист высокой квалификации, знающий не только особенности программирования на встроенном языке, но и все тонкости бухгалтерского учета. Неквалифицированный специалист может допустить ошибку, которая в результате приведет к значительным материальным потерям из-за неверного бухгалтерского учета. Создание сложных программ на встроенном языке программирования может потребовать значительного времени, так что часто проще вручную выполнять некоторые операции, не адаптируя программу под свои нужды.

Современные бухгалтерские программы вышли за рамки автоматизации бухгалтерской деятельности. Часто фирмы, производящие бухгалтерские программы, предлагают дополнительное программирование по автоматизации учета кадров, складского учета, торговой деятельности и т. п. При этом все программы тесно связаны и позволяют работать в едином информационном пространстве различным подразделениям предприятия. Отдельные бухгалтерские программы могут напрямую работать с определенным автоматизированным торговым и складским оборудованием.

Таким образом, информация с контрольно-кассовых машин, со сканеров штрих-кодов и другого оборудования автоматически попадает в информационную базу программы.

Практически все бухгалтерские программы позволяют вести не только синтетический, но и аналитический учет. Различные отчеты, формируемые на основе данных по объектам аналитического учета, позволяют облегчить ведение складского учета и учет взаимоотношений с контрагентами.

Хотелось бы отметить некоторые недостатки, присущие всем современным бухгалтерским программам. Они сильно уступают

современным универсальным программам в продуманности пользовательского интерфейса, т. е. в принципах организации общения человека с компьютером. Ведущие фирмы, производящие универсальные программы, такие как Microsoft, Corel, Lotus, Adobe, Symantec, до мелочей продумывают интерфейс своих программ, постепенно вырабатываются единые приемы работы с программами. Пользователям проще освоить новую программу, если в ней использованы общепринятые правила общения.

Кроме не слишком качественного интерфейса, подавляющее большинство программ предлагает сложные процедуры настройки и обновления. В большинстве случаев для обслуживания этих программ потребуется привлекать специалистов. В то время как большинство универсальных программ становится все дружелюбнее и проще в освоении, бухгалтерские программы становятся все сложнее и запутаннее.

Таким образом, несмотря на все недостатки, другого выхода, кроме использования программ, автоматизирующих бухгалтерский учет, не существует. Вручную вести учет в современной бухгалтерии если и возможно, то уж точно нерационально. Главное, выбрать наиболее подходящую программу и постараться лучше ее освоить.

Характеристика автоматизированных систем

Идеал для системы бухгалтерского и управленческого учета с точки зрения руководителя компании и собственника — это получение всей необходимой информации по всему предприятию на любой момент времени, а не за прошлый месяц. Только в таком случае можно управлять эффективно.

Когда система работает эффективно, это означает, что эффективно работает каждое ее звено, подразделение. Определен круг задач, отлажены документооборот и обмен информацией. Создание современной автоматизированной системы влечет за собой необходимость переоснащения технической базы и совершенствования организации обмена данными.

Комплексный подход к внедрению (настройка программного обеспечения с одновременной технической разработкой и поддержкой проекта) позволяет руководству компании получить на

выходе систему управления предприятием как единым комплексом, с отдельными офисами, являющимися только звеньями цепи и частью целого. А это, в свою очередь, дает возможность оперативно и эффективно управлять объединенным ресурсом компании — товарооборотом, складам, денежным средствам и дебиторской задолженностью.

Правильный выбор программного продукта — один из определенных моментов автоматизации бухгалтерского учета. Выбор программного обеспечения осуществляется на стадии организации и проектирования автоматизированных информационных систем (АИС) на основании данных обследования информационной системы объекта. На рынке компьютерных программ в России представлен широкий спектр вариантов бухгалтерских программ от самых простейших, способных выполнить минимальный набор операций, необходимый для мелких фирм, до очень разветвленных, осуществляющих расширенный комплекс операций с глубокой аналитикой. При выборе программного обеспечения для предприятия возможны различные варианты:

- 1) приобретение у фирмы-производителя готового типового программного продукта, полностью отвечающего потребностям этого предприятия. Такие типовые программные продукты успешно реализуют бухгалтерский учет на предприятиях однородной деятельности с общей спецификой учета и находят широкое применение на малых предприятиях.
- 2) составление индивидуального проекта, если невозможно подобрать типовую программу для предприятия. Индивидуальное проектирование выполняется как силами программистов предприятия, так и с привлечением специалистов со стороны. Стоимость проектных работ при этом значительно увеличивается по сравнению с приобретением типового проекта. Индивидуальное проектирование рекомендуется проводить на предприятиях со своей спецификой учета, в основном на крупных и средних предприятиях;
- 3) доработка и установка типового проекта «под ключ» осуществляется фирмами, занимающимися консалтингом в области информационных технологий, а также франчайзинговой

сетью, обеспечивающими настройку системы на решение любых отраслевых и специализированных задач, адаптацию к специфике учета на конкретном предприятии.

Первый и третий варианты выбора программного продукта фактически ставят пользователя в зависимость от производителя. Очень трудно вести речь об универсальности бухгалтерских автоматизированных систем. Специфика ведения бухгалтерского учета на разных предприятиях, постоянно меняющегося налогового законодательства, изменение форм отчетности определяет необходимость адаптации практически любой системы.

Характерной чертой отечественных программ для бухгалтерского учета стало расширение их традиционного состава за счет таких дополнительных модулей, как финансовый анализ, учет инвестиций, производство, складской учет и др.

Разработка программ ведется различными отечественными фирмами. Многие из них накопили достаточный опыт и постоянно совершенствуют программы, выпуская новые версии. Фирмы составляют программные продукты в локальном и сетевом варианте. Реализация сетевых программ предусматривает организацию многоуровневой вычислительной сети в бухгалтерии и сетевой обмен информацией между уровнями. Сетевая версия включает в себя расширенный состав программ, цель которых — автоматизация задач финансово-хозяйственной деятельности, объединение решения бухгалтерских задач с коммерческими и техническими службами, производством, различными отделами управления.

Итак, выбор программ для реализации поставленных целей — довольно трудоемкий процесс, который объясняется сложной организационной структурой предприятия, большим количеством сотрудников, сложным документооборотом.

Классификация бухгалтерских автоматизированных систем

Существующие прикладные системы бухгалтерского учета очень разнообразны и неоднородны, поэтому сложно классифицировать современное программное обеспечение, но чаще всего специалисты выделяют следующие классы программ:

- 1) ориентация на размер предприятия;

- 2) локальные и сетевые версии;
- 3) ориентация на бухгалтерский учет в различных сферах деятельности, а также ориентация на бюджетный учет;
- 4) отечественные и зарубежные программы.

Классификационным признаком бухгалтерских программ является их ориентация на размер предприятия и состав выполняемых ими функций. Опыт составления и применения программ компьютеризации бухгалтерского учета позволяет выделить и их группы.

Рассмотрим краткую характеристику пакетов этих групп.

Пакеты «Мини-бухгалтерия». К этой группе относятся программы бухгалтерского учета и подготовки отчетных документов, предназначенные для предприятий малого бизнеса, с бухгалтерией малой численности, без ярко выраженной специализации сотрудников по конкретным участкам учета, ведущим относительно несложный учет. Сюда относится большое количество популярных программ, достаточно универсальных и логически законченных, под общим названием «Проводка > Главная книга > Баланс», выполняющих в основном функции синтетического и несложного аналитического учета. К типовым программным продуктам этого класса, имеющим наибольшую популярность и распространение, можно отнести следующие базовые варианты пакетов: «1С: Бухгалтерия», «Турбо-бухгалтер», «Инфо-бухгалтер», «Финансы без проблем», «Интегратор-Соло», «Инфин».

Программы «Мини-бухгалтерия» пользуются наибольшим спросом на современном рынке бухгалтерских программ, удовлетворяют потребности большинства коммерческих фирм; они сравнительно недорогие и легко адаптируются к условиям пользователя. Пакеты этого класса ориентированы на пользователя-непрофессионала и легко осваиваются бухгалтером. Основой всех пакетов является правильное отражение финансово-хозяйственной операции в виде бухгалтерских проводок в едином журнале хозяйственного учета без выделения отдельных участков учета. Бухгалтер освобождается от ручной работы по ведению учетных регистров, журналов-ордеров, ведомостей затрат по статьям калькуляции, составлению отчетности. На основании проводок, занесенных в единый журнал хозяйст-

венных операций, обеспечивается получение оборотно-сальдовой ведомости, шахматной ведомости, Главной книги, баланса, карточек синтетического счета, отчетных форм. Все выходные формы могут выводиться на экран, жесткий диск, дискету и печать. Несмотря на большое разнообразие программ для малого бизнеса, можно выделить их некоторые общие черты. Так, программы в основном предназначены для ведения синтетического учета, но в них предусматриваются и возможности выполнения несложного аналитического учета при небольшом объеме информации. В программах предлагаются различные подходы к организации аналитического учета. Наибольшее распространение получило кодирование субсчетов и счетов аналитического учета.

Можно также отметить такие общие характеристики программ, как похожее построение меню, оперирование одними и теми же клавишами, наличие плана счетов, типовых проводок, помощи в виде подсказок, календаря, калькулятора; использование типовых форм бухгалтерской документации, возможности работы с различной валютой, формирование в машине справочников, создание архивной копии, возможность получения расчетов за любой период, настройка машины на заданный период и др. Пакеты могут обеспечивать печать некоторых форм первичного учета: платежных поручений, накладных, приходных и расходных кассовых ордеров. Бухгалтер может самостоятельно корректировать и настраивать план счетов; изменять, исключать и вводить новые типовые операции, создавать новые схемы корреспонденции счетов. Приведенные характеристики в полной мере относятся буквально ко всем бухгалтерским программам, независимо от их ориентации на малые, средние или крупные предприятия.

Пакет «Мини-бухгалтерия» предусматривает ведение бухгалтерского учета на одном ПК путем организации локального автоматизированного рабочего места бухгалтера. Не исключена возможность организации на малом предприятии и небольшой локальной вычислительной сети, состоящей из 3—4 персональных компьютеров, установленных у руководителя, менеджера и бухгалтера. Не исключена возможность организации на малом предприятии и не-

большой локальной вычислительной сети, состоящей из 3—4 персональных компьютеров, установленных у руководителя, менеджера и бухгалтера.

Пакеты «Мини-бухгалтерия» успешно применяются на малых предприятиях с небольшой численностью сотрудников и небольшим объемом информации. Но по российскому законодательству малыми в разных ситуациях могут считаться предприятия с различными характеристиками, в том числе и с численностью работников. Для промышленности, строительства и транспорта численность установлена до 100 человек, сельского хозяйства и научно-технической сферы — до 60 человек, в оптовой торговле — до 50 человек, а в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — до 30 человек. В соответствии с Указаниями по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета на малых предприятиях, имеющих незначительное количество хозяйственных операций, учет может осуществляться по упрощенной форме учета, что вполне обеспечивается пакетом «Мини-бухгалтерия». Малое предприятие само выбирает форму бухгалтерского учета исходя из своих потребностей, приспособливает учетные регистры к специфике своей работы при соблюдении основных принципов ведения учета, составляет рабочий план счетов. При упрощенной форме учета в качестве регистра синтетического учета используется книга учета хозяйственных операций, а в качестве регистров аналитического учета применяются различные ведомости: учета основных средств, учета производственных запасов и товаров, учета затрат на производство, учета денежных средств и фондов и др.

Обработка бухгалтерского учета на малых предприятиях с большой численностью работающих, со значительным объемом хозяйственных операций и при необходимости составления многих регистров аналитического учета затрудняется использованием пакета «Мини-бухгалтерия». Это и вызвало появление пакетов более высокого уровня — интегрированных систем.

Пакеты «Интегрированная бухгалтерская система» (ИБС). Большинство разработок этого класса «выросло» из предыдущего. Се-

годня группа ИБС является одной из наиболее распространенных. Как правило, система работает локально на одном компьютере или в сетевом варианте на нескольких ПК. Система рассчитана на ведение малого и среднего бизнеса и предназначена для бухгалтерий численностью 2-5 человек. При локальном использовании системы на компьютере находится целиком вся система, в сетевом варианте — на нескольких АРМ по участкам учета. Сетевые версии интегрированных бухгалтерских систем могут быть рассчитаны на интеграцию с различными функциями управления. Например, программа «1С: Предприятие (версии 7.5, 7.7)», кроме бухгалтерского учета, предназначена для производственного учета, выполнения операций по сбыту и снабжению, финансовому планированию и анализу, а также автоматизации документооборота.

Интегрированные бухгалтерские системы относятся к программам, объединяющим и поддерживающим ведение всех основных учетных функций и разделов. Реализуются обычно в рамках одной программы, состоящей из отдельных модулей. Каждый модуль предназначен для обработки отдельных участков учета, где ведется аналитический учет. Основой пакета, как и в «Мини-бухгалтерии», является Головной модуль «Проводка — Главная книга — Баланс», а также модули для выполнения отдельных участков учета. Состав модулей, обеспечивающих автоматизированную обработку бухгалтерских задач, неодинаков в разных программах. В основном это модули, осуществляющие ведение аналитического учета по финансово-расчетным операциям, учету материалов, учету основных средств и учету товаров. Для учета заработной платы создается, как правило, самостоятельная программа, но этот модуль может находиться и в общей программе.

Последовательность обработки учетных задач в интегрированных системах заключается в следующем. Сначала обрабатываются отдельные бухгалтерские задачи по участкам учета, в результате чего происходит составление аналитических сводок.

После окончания обработки участка учета (или в ходе обработки) бухгалтерские проводки поступают в головной модуль и записываются в единый журнал хозяйственных операций, на базе которого получают оборотно-сальдовые ведомости, Главная книга, карточки счета, баланс, отчетные формы. Таким образом осуществляется интеграция обработки всех бухгалтерских

задач. Лучшими пакетами этого класса на выставках и конкурсах признаны программы корпорации «Парус», фирмы «1С» («1С: Предприятие версии 7.5, 7.7»), «Инфин», «Суперменеджер», «Инфо-бухгалтер», сетевая программа «Интегратор» фирмы «Инфософт», «Турбо-бухгалтер» (4, 5, 6), «БЭСТ-3» «Интеллект-Сервис».

Пакеты «Комплексная система бухгалтерского учета». Бухгалтерский комплекс программ впервые был разработан в 1950-х гг. для осуществления комплексной механизации бухгалтерского учета на счетно-перфорационных машинах. В 1970-х гг. обработка комплексов бухгалтерских задач была переведена на универсальные ЭВМ, где использовались « типовые проектные решения по бухгалтерскому учету » по каждому участку учета.

При возникновении персональных компьютеров тенденция создания отдельных программ под каждый участок учета с возможностью последующей их интеграции сохранилась.

Бухгалтерский комплекс рассчитан на средние и крупные предприятия, где организация бухгалтерского учета осуществляется комплексом взаимосвязанных рабочих мест. Характерными чертами пакетов являются: наличие комплекса локальных, но взаимосвязанных пакетов по отдельным участкам бухгалтерского учета интерфейса обмена информацией между АРМ сводного учета (АРМ главного бухгалтера) и АРМ отдельных участков учета для получения баланса и отчетности, развернутый аналитический учет по всем участкам учета, расширенный состав традиционного комплекса бухгалтерских задач.

Состав пакетов-комплексов может быть следующим. АРМ главного бухгалтера (АРМ сводного учета), учет труда и заработной платы, учет материальных запасов, учет основных средств и НМА, учет затрат на производство, учет финансово-расчетных операций, учет готовой продукции.

Состав пакетов может быть расширен за счет модулей, обеспечивающих учет финансовых результатов, учет капитальных вложений, финансовый анализ и др.

Состав пакетов может иметь отличие в комплексах, разработанных разными фирмами. Его содержание может пополняться за счет включения дополнительных модулей. Применение комплексов позволяет создать на средних и крупных предприятиях

интегрированную бухгалтерию, где осуществляется комплексная автоматизация бухгалтерского учета. При этом необходимо соблюдать главный принцип: пакеты должны быть информационно взаимосвязаны, что возможно только при приобретении всего комплекса программ у одной фирмы-изготовителя, хорошо зарекомендовавшей себя на рынке программных продуктов. К ним относятся пакеты фирм: «Интеллект-Сервис» (программа «БЭСТ-4»), «Микро-Плюс» («Лука»), «Пролог», «Омега» («Бухкомплекс»), фирма «ЭЙС» («Гепард»), «Звезда», «Инфин» («Бухгалтерия-супер»), «Турбо-бухгалтер». Корпоративные системы предназначены для автоматизации функций управления предприятием. Иногда такие системы называют «Корпоративными системами управления финансами и бизнесом». Система состоит из сложных компонентов, включающих в себя функционально полную подсистему бухгалтерского учета, а также подсистемы управления, планирования, элементы анализа и принятия решений, делопроизводства и т. д. Бухгалтерская составляющая в этих системах не является главенствующей, так как подобные системы в основном ориентированы на процесс управления. В такой системе большое значение имеет информационная взаимосвязь всех составных подсистем. Этот новый класс систем только зарождается в России. Многие зарубежные программные продукты относятся к этому классу. По прогнозам, в ближайшее время такие системы получат в России большое распространение и спрос на них будет опережать предложение.

Корпоративные системы ориентированы прежде всего на управленцев-менеджеров и предусматривают организацию сложной многоуровневой локальной вычислительной сети предприятия и установку автоматизированных рабочих мест в различных подразделениях со сложным сетевым обменом информации. Системы отличаются большой сложностью, высокой стоимостью и требуют индивидуальной настройки под каждого клиента. Реализация корпоративных систем осуществляется, как правило, консалтинговыми организациями, выполняющими работу «под ключ».

Системы индивидуально дорабатываются и внедряются на базе типового ядра для каждого заказчика. Сложность построения корпоративных систем заключается в наличии различных мо-

дулей программ. Типичным примером может служить корпоративная система «Галактика», где выделены функциональные контуры административного управления, оперативного управления, управления производством и бухгалтерский учет, для автоматизированной обработки которых предусматривается около 40 программных модулей (АРМ). Систему можно комплектовать из различных модулей. Корпоративные системы предназначены для использования на крупных предприятиях, в торговых центрах и универсамах, но могут в усеченном составе модулей применяться и на средних предприятиях. В качестве примера можно привести некоторые отечественные организации, разрабатывающие корпоративные системы для крупных предприятий: корпорация «Галактика», фирмы «Инфософт», «Никос-софт», «Омега», «Цефей», «Звезда». Переходят на составление корпоративных систем для средних предприятий и корпорация «Парус», фирма «IC» и др. Несомненным достоинством этих организаций является комплексный подход к созданию АИС на предприятии. Они обеспечивают обследование информационной системы, выбор и поставку технических средств, установку программы «под ключ», сопровождение системы, обучение персонала. Можно утверждать, что будущее за такими организациями.



Составление бухгалтерской отчетности с использованием автоматизированной системы

Бухгалтерская отчетность составляется и формируется с применением ПК ABACUS Professional в разделе «Отчеты». Раздел предназначен для настройки порядка расчета и составления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности, а также любых бухгалтерских отчетов, налоговых деклараций и отчетов произвольного вида.

Программа содержит отчеты, входящие в состав годовой бухгалтерской отчетности: Бухгалтерский баланс (форма № 1), Отчет о прибылях и убытках (форма № 2), Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Для расчета отчетных документов в подразделе «Список показателей» заводится перечень показателей. Перечень групп показателей организуется в виде древовидного справочника, структура которого может быть определена самостоятельно. Для группы заводится номер, полное и краткое наименование. Показатели можно заводить в любую группу вне зависимости от вложенности, кроме корневой группы.

Показателю определяется номер внутри группы, полное и краткое наименование, а также шифр. Шифр у каждого показателя должен быть уникальным. Для каждого показателя определяется порядок расчета, действующий начиная с заданной даты. Порядок расчета можно задать с помощью так называемой «Кнопочной настройки», либо с помощью алгоритма ABACUS Designer (SBW).

Для формирования отчета необходимо указать период, за который будут рассчитываться данные по показателям. Периоды расчета хранятся. Можно выполнить предварительный расчет показателей в подразделе «Результаты расчета» данного раздела. Для этого показатель или группа показателей помечается и выполняется операция расчета. Расчет может производиться в рублевом или в валютном режимах. В валютном режиме расчет может производиться только по проводкам, сформированным в конкретной валюте, либо в пересчете под заявленную валюту.

Для заданных параметров расчета показателя (сальдо на начало, сальдо на конец, оборот дебетовый, оборот кредитовый, раздельное сальдо начальное и конечное (дебетовое и кредито-

вое)), одновременно определяются данные в рублях, в количестве и в валюте.

Расчет и печать отчетного документа производится по данным, сформированным за выбранный диапазон времени. В случае если предварительный расчет показателей отчета не производился, он осуществляется в момент формирования документа. При повторной печати сохраненные данные просто заносятся в отчет. Можно задать режим обязательного пересчета показателей в момент формирования отчетной формы.

Система ABACUS Professional не позволяет вести бухгалтерский учет в полной мере, как требует предприятие.

Учет капитальных вложений ведется по договорам, контрагентам, статьям затрат.

По основным средствам: дата начала и окончания действия системных характеристик недоступны для корректировки, т. е. дата начала действия характеристики начинается с даты приобретения, а не со следующего месяца; не предусмотрена настроенная таблица корреспонденций, счет учета амортизации соответствующих каждому субсчету учета первоначальной стоимости, с затратными счетами; предусмотрено внутреннее перемещение инвентарного объекта от одного МОЛ другому, передачи в другое подразделение, перемещение с субсчета на субсчет, тогда как внутреннее перемещение это передача ИО от одного МОЛ другому, так как перемещение между субсчетами не является внутренним перемещением; не предусмотрена связь инвентарного объекта с процедурой списания НДС.

По складскому учету необходимо в структуру справочной информации добавить справочник складов предприятия, приход и расход материальных ценностей привязывается не только к счету и субсчету на счетах с аналитическим признаком «Складской учет», но и к коду склада, кроме того, необходима привязка материальных ценностей к подразделению и к частному лицу (МОЛ);

Раздел должен содержать справочник складов со следующими реквизитами: код склада, наименование склада, код подразделения, которому принадлежит склад.

По капитальному строительству: необходимо производить ввод справочной и оперативной информации об объектах капитального строительства; на основании справочной и оперативной информации формировать записи в истории проводок по выполненному объему строительно-монтажных работ (СМР), материалам, расходуемым на строительство объекта, в качестве ХО или ХПО используя объект капитального строительства; производить расчет налога на добавленную стоимость в зависимости от способа строительства (подрядный или собственными силами); производить расчет сумм возмещения НДС при вводе объекта; формировать отчеты по незавершенному строительству на основании справочной и оперативной информации.

Недостаточно продумана контрольная функция системы, т. е. если случайно или умышленно будет удалена операция или проводка, то это никак не отражается в программе — нельзя проследить, как это произошло и кто это сделал.

Системе ABACUS Professional недостаточно быстродействия, так как несколько операций, формирование документов, отчетов может занимать достаточно продолжительное время, а при большом количестве работников бухгалтерии это достаточно большой минус системе.

5. Упрощенная форма бухгалтерского учета

Торговля — сфера деятельности предприятия, осуществляющего доведение произведенного продукта до потребителя, т. е. реализация функции полезности и признания потребительских качеств товара.

Особенности:

- 1) современное предприятие продолжает процесс производства и в сфере обращения (обычно только что прибывшие товары не готовы к немедленной реализации, нужна предварительная подготовка (разделка мяса, фасовка), поэтому появляются дополнительные расходы, накладываемые на оптовые цены);

- 2) торговля оказывает непосредственное влияние на формирование рынка, создание соответственной рыночной конъюнктуры, формирование спроса;
- 3) эта сфера оказалась самой подверженной рыночным изменениям: реорганизация, реструктуризация и трансформация в различных организационно-правовых формах и разных формах собственности, т. е. все рыночные нововведения и отношения коснулись торговли;
- 4) воздействие государства проявляется через налоговые санкции и льготы;
- 5) выручка от реализации в большей степени (более 90%) поступает в наличной форме, поэтому в основном торговые предприятия формируют кассовую наличность банков;
- 6) характерно распределение объемов реализации по отдельным пунктам, и при этом только ведущая организация имеет самостоятельный баланс и составляет финансовую и бухгалтерскую отчетность;
- 7) очень важен вопрос организации кассового хозяйства;
- 8) высок удельный вес работников, облеченных материальной ответственностью, и высоки риски при найме;
- 9) огромные объемы «проходящих» товарных масс и денежных средств, поэтому нужно организовывать контроль движения денег и соответствующей документации.

В настоящее время предприятиям малого бизнеса можно использовать упрощенную форму учета, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров — Книгу учета хозяйственных операций (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета хозяйственных операций заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций).

Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведутся, применяются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Записи в учетные регистры производятся на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с положением о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества совершаемых ежедневно хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то они вначале записываются в Книгу учета хозяйственных операций, а уже затем — в соответствующие ведомости.

Например, операция о поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма» по дебету счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетный счет» Книги учета хозяйственных операций, а затем в ведомостях по учету операции по кассе и расчетному счету (форма № В-4).

Данные о начальных и конечных сальдо по счетам Книги используются при составлении баланса.

Если в организации совершается значительное количество хозяйственных операций, то они могут записываться вначале по соответствующим ведомостям, а уже итоговые данные ведомостей за месяц записываются в Книгу учета хозяйственных операций. Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указаны цифры, соответствующие графам Книги, в которых должны отражаться эти данные.

Можно использовать и кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета хозяйственных операций. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги учета хозяйственных операций записывается общая сумма по разделу расхода ведомости и затем расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам Книги.

По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать.

Информация о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используется для составления бухгалтерского баланса.

В настоящий период организации имеют право сами выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм предприятия могут разрабатывать свои оригинальные формы, создавать программы регистрации и обработки, совершенствовать учетные регистры.

ЛЕКЦИЯ № 12. Бухгалтерская отчетность

1. Состав бухгалтерской отчетности

Все предприятия (юридические лица) должны составлять на основе первичных данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность. Она состоит из следующих форм:

- 1) бухгалтерский баланс (форма № 1);
- 2) отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- 3) отчет об изменении капитала (форма № 3);
- 4) отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- 5) приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- 6) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности предприятия (если предприятие подлежит обязательному аудиту);
- 7) пояснительная записка.

На формах бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих реквизитов:

- 1) наименование составляющей части;
- 2) указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- 3) полное наименование предприятия;
- 4) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- 5) вид деятельности предприятия;
- 6) организационно-правовая форма предприятия;
- 7) единица измерения числовых показателей;
- 8) полный почтовый адрес предприятия;
- 9) дата утверждения (для годовой бухгалтерской отчетности);

10) дата отправки и принятия бухгалтерской отчетности (когда бухгалтерская отчетность пересылается по почтовому переводу).

Бухгалтерская отчетность предприятий, которые ведут бухгалтерский учет с помощью централизованной бухгалтерии, должна быть заверена и подписана руководителем этого предприятия или бухгалтером-специалистом.

Отчетным годом для всех предприятий считается календарный год (с 1 января по 31 декабря).

Первым отчетным годом для вновь созданных предприятий является период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для предприятий, образовавшихся после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность считается промежуточной, должна составляться нарастающим итогом с начала отчетного периода.

2. Понятие бухгалтерского баланса, виды балансов

Бухгалтерский баланс — это группировка хозяйственных средств, их источников на определенную дату. Равенство активов и пассивов баланса называют валютой баланса.

Бухгалтерский баланс используют для анализа хозяйственной деятельности предприятия, для того, чтобы изыскать внутренние резервы, сократить затраты и потери.

Баланс используют не только внутренними пользователями, но и внешними (акционерами, учредителями, кредиторами, банками).

Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу. Актив включает два раздела: «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы» и отражает имущество предприятия.

Все ресурсы предприятия сгруппированы в активе баланса, а их источники образования — в пассиве баланса. Разделы в ак-

тиве баланса расположены в порядке возрастания ликвидности. Пассив включает три раздела: «Капитал и резервы», «Долгосрочные пассивы» и «Краткосрочные пассивы».

Классификация бухгалтерских балансов может быть представлена по следующим признакам:

- 1) время составления;
- 2) источник составления;
- 3) объем информации;
- 4) характер деятельности;
- 5) форма собственности;
- 6) объект отражения;
- 7) способ очистки;
- 8) по расположению актива и пассива;
- 9) по форме отражения оборота.

По времени составления бухгалтерские балансы могут быть:

- 1) вступительный или начальный баланс — перед его составлением на предприятии проводится инвентаризация и оценка всего имущества;
- 2) текущий баланс — периодически составляется в течение всего времени деятельности организации. Текущий баланс бывает трех видов:
 - а) начальный (входящий) — составляется на начало отчетного периода;
 - б) заключительный (исходящий) — составляется на конец отчетного периода;
 - в) промежуточный баланс — составляется за период между началом и концом отчетного периода;
- 3) ликвидационный баланс — характеризует имущественное состояние предприятия на дату прекращения его деятельности за отчетный период;
- 4) разделительные балансы — составляются в ходе разделения крупной организации на некоторое число более мелких структурных подразделений или в процессе передачи одного, или нескольких структурных подразделений данной организации другой организации;

5) объединительный баланс — составляется в процессе объединении нескольких организаций в одну крупную организацию или в процессе присоединении одной или нескольких структурных подразделений к данной организации.

По источникам составления балансы подразделяются на:

- 1) инвентаризационные балансы — составляются в соответствии с проведенной описью средств предприятия, такой баланс может быть представлен в сокращенном или в упрощенном видах;
- 2) книжный баланс — составляется на основании данных текущего бухгалтерского учета (на основании текущей документации);
- 3) генеральный баланс составляется на основании учетных записей бухгалтерского учета и данных проведенной инвентаризации.

По объему информации балансы подразделяются на:

- 1) единичные балансы — отражают информацию о деятельности только одной организации;
- 2) сводные балансы — отражают информацию о деятельности нескольких организаций, составляются с помощью механического суммирования средств, числящихся на статьях нескольких единичных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива.

В таких балансах отдельные графы отражают состояние средств отдельных организаций, а графа «Всего» характеризует общее состояние средств всех организаций в целом.

По характеру деятельности бывают:

- 1) баланс основной деятельности — соответствующий уставной политике в организации;
- 2) баланс неосновной деятельности — отражает прочие виды деятельности организации (транспортные хозяйства, жилищно-коммунальные и т. д.).

По формам собственности балансы могут быть представлены в зависимости от установленной организационно-правовой фор-

мы: государственные, муниципальные, кооперативные, совместных предприятий и т. д.

По объекту отражения балансы подразделяются на:

- 1) самостоятельный баланс — такой баланс составляют предприятия, которые являются юридическими лицами;
- 2) отдельный баланс — этот баланс составляют структурные подразделения, относящиеся к одной организации (юридическому лицу).

По способу очистки:

- 1) баланс-брутто — включает в себя регулирующие статьи, используется для научных исследований, а также для совершенствования информационных функций;
- 2) баланс-нетто — исключает регулирующие статьи, используется в настоящее время сальдовый баланс-нетто, так как отражает реальную стоимость имущества организации.

По расположению актива и пассива баланса:

- 1) баланс в форме счета — в нем параллельное расположение статей и разделов актива и пассива;
- 2) баланс в форме отчета — в нем последовательное расположение актива и пассива.

По форме отражения оборота:

- 1) сальдовый баланс — составляется путем подсчета остатков (сальдо) по счетам;
- 2) оборотный баланс — помимо остатков (сальдо) содержит данные об их движении (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период.

К любому бухгалтерскому балансу необходимо предъявляются следующие определенные требования: правдивость (верность), реальность, единство, преемственность, ясность.

Правдивым является баланс, который был составлен в соответствии с записями, произведенными на основании данных документов. Документы, в свою очередь, отражают факты хозяйственной деятельности организации за определенный период времени.

Условие правдивости баланса — достоверность записей в документах, которые обосновывают показатели баланса.

Приемы вуалирования:

- 1) отражение ценностей в балансе не на тех статьях, где их следует учитывать;
- 2) сальдирование кредиторской и дебиторской задолженности, т. е. те суммы, которые должны отражаться реально по активу (дебиторы) и по пассиву (кредиторы), а также вычитаться одна из другой; при этом в баланс попадает только разность между ними (сальдо);
- 3) списание недостач ценностей за счет выявленных излишков;
- 4) неправильное (увеличенное или уменьшенное по сумме, чем следовало) создание фондов и резервов организации;
- 5) несписание сумм на издержки расходов, относящихся к отчетному периоду;
- 6) включение в бухгалтерский баланс чужого имущества;
- 7) составление баланса на основании данных, не обоснованных документацией.

Реальность баланса и правдивость — неоднозначные понятия. Баланс может быть правдивым, но нереальным.

Существуют теории балансовых оценок: объективных оценок, субъективных и книжных оценок.

Теория объективных оценок основана на принципе проданных цен, которые могли бы быть установлены в процессе продажи имущества организации на момент составления баланса.

Теория субъективных оценок основана на том, что стоимость средств организации напрямую зависит от индивидуальных условий, в которых находится данная организация. Один и тот же предмет может иметь разную стоимость у разных организаций.

Теория книжных оценок основана на той оценке, в соответствии с которой средства организации числятся в учете (в книгах).

Но ни одна из перечисленных теорий не может дать однозначного ответа на вопрос об оценке. Следовательно, необходимо полагаться на соответствие оценок баланса определенным нормативным документам, действующим в настоящее время.

Реальность баланса в основном зависит от ликвидности средств организации.

Ликвидность дебиторской задолженности характеризуется возможностью получения денежных средств от дебиторов. Таким образом, у баланса могут быть как ликвидные, так и неликвидные средства (неспособные пройти оборот).

Реальность баланса характеризуется возможностью «жизни» активов данного предприятия.

Единство баланса заключается в построении его на однотипных принципах учета и оценки.

Преемственность баланса заключается в том, что каждый последующий бухгалтерский баланс должен вытекать из предыдущего баланса (преемственность должна распространяться на методы оценок и составления балансов).

Ясность баланса — это его доступность отдельным пользователям информации.

№ раздела	Наименование раздела	Группа статей	Наименование статей
АКТИВ			
1	Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), организационные расходы, деловая репутация организации
		Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования, здания, машины и оборудование

		Незавершенное строительство	Оборудование к установке, вложения во внеоборотные активы, расчеты с поставщиками и подрядчиками и т. д.
		Доходные вложения в материальные ценности	Материальные ценности организации, выбытие нематериальных ценностей, имущество для передачи в лизинг, имущество, предоставляемое по договору проката и т. д.
		Долгосрочные финансовые вложения	Инвестиции в дочерние, зависимые общества, займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев и т. д.
		Прочие внеоборотные активы	Инвентаризация в форме предприятия, инвестиции в дочерние предприятия и т. д.
2	Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности, животные на выращивание и откорме, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения), готовая продукция и товары для перепродажи, товары отгруженные, расходы будущих периодов и прочие запасы и затраты

		Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
		Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики, векселя к получению, авансы выданные, прочие дебиторы.
		Краткосрочные финансовые вложения	Займы, предоставленные на срок менее 12 месяцев собственные акции, выкупленные у акционеров и т. д.
		Денежные средства	Касса, расчетные, валютные счета и прочие денежные средства
ПАССИВ			
3	Капитал и резервы	Уставный капитал	
		Добавочный капитал	
		Резервный капитал	
		Непокрытый убыток прошлых лет	
		Нераспределенная прибыль прошлых лет	
4	Долгосрочные пассивы	Заемные средства	Долгосрочные кредиты займы
5	Краткосрочные пассивы	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики, задолженность работников предприятия и прочие кредиты

3. Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций

Счета баланса по характеру и масштабу группировки делятся на:

1) синтетические или балансовые счета (счета первого порядка, общие), предназначенные для укрупненной группировки хозяйственных операций (от слова «синтез» — обобщать).

Эта группировка производится в специальных учетных регистрах, журналах-ордерах и Главной книге в ценностном выражении. Им присваивается условный шифр, а субсчетам порядковый номер. На основании этих счетов заполняются формы отчетности, 20 счет «Основное производство»;

2) аналитические или вспомогательные счета (частные, конкретные, в продолжение синтетических счетов) — в развитие определенной группы синтетических счетов по видам средств хозяйства. Оцениваются в натуральном, трудовом, денежном выражении.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует связь. Сальдо одного синтетического счета должно быть равно сумме сальдо всех аналитических счетов, к нему относящихся.

Оборот по дебету или кредиту синтетических счетов равен сумме оборотов соответственно дебета или кредита всех аналитических счетов. Аналитические счета имеют субсчета — свойство аналитических счетов.

В начале работы и организации учета необходимо установить какими средствами, правами и обязанностями располагает предприятие.

Под средствами подразумевают имущественно-товарно-материальные ценности и деньги, т. е. те виды ценностей, которые могут быть переведены, за исключением самих денег, в денежную форму путем их реализации.

Под правами понимают долги хозяйству. Под обязательствами понимают долги хозяйства.

Хозяйственные операции делятся по однородности:

- 1) процессы заготовления — это операции, связанные с обеспечением предприятия товарно-материальными ценностями;
- 2) процессы производства — это операции, связанные с изготовлением продукции, с износом материалов, расходом материалов, командировочными расходами, начислением зарплаты, общепроизводственными расходами, услугами.

Результатом процесса производства является определение себестоимости продукции, работ, услуг;

- 3) процесс реализации — это операции, связанные с отгрузкой, разгрузкой, реализацией готовой продукции, работ, услуг, рекламой, транспортными расходами; операции, связанные с расчетами за реализацию продукции.

Результатом этого процесса является прибыль или убыток от реализации производства.

Текущий учет операций основывается на 3 процессах:

- 1) регистрация операций заключается в записи каждой хозяйственной операции, вызывающей обмен средств в особых бланках — документах (первичный учет).

Такие документы устанавливаются для каждой однородной группы хозяйственных операций.

- 2) группировка и запись операций сводятся к тому, что хозяйственные операции, оформленные документами, в учете группируются в счетах по принципу однородности средств предприятия методом двойной записи.

- 3) обобщение учетных данных заключается в своде результатов записей ежемесячно в особой таблице — балансе.

Поступили денежные средства в кассу предприятия:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет» — оба счета активные,

т. е. произошла перегруппировка средств в активе баланса.

Материалы поступили в основное производство:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы» — это тип хозяйственной операции, при которой изменения происходят только в активе баланса.

Экономические ресурсы — это все то, чем располагает действующее предприятие и что необходимо для его функционирования.

Экономические ресурсы, которыми владеет предприятие и от которых оно ожидает получить выгоду в будущем, используя их в своей деловой активности, называются активами.

Активы включают: здания, оборудование, запасы товарно-материальных ценностей, задолженность клиентов, средства в банке, наличные деньги в кассе.

Активы должны отвечать двум требованиям:

- 1) находиться во владении предприятия;
- 2) иметь денежное выражение.

Активы делятся на 2 группы:

- 1) материальные активы (их можно потрогать, увидеть);
- 2) нематериальные активы (без физических измерений, их оценка базируется на юридически оформленных правах и привилегиях, которые имеет владелец).

Активы могут быть 4 видов:

- 1) текущие активы — товарные запасы, деньги в кассе и на расчетном счете, ценные бумаги и задолженность клиентов — их можно превратить в наличные деньги в течение года.
- 2) финансовые вложения — имеют долговременную природу и не используются в текущих финансовых операциях предприятия, а также не могут быть превращены в денежную форму в течение года (акции, облигации).
- 3) собственность (земля, здания, оборудование) — долговременные или долгосрочные.
- 4) нематериальные активы — обычно долгосрочного характера (патенты, лицензии, торговые марки и т. д.).

Содержание

ЛЕКЦИЯ № 1. Теория бухгалтерского учета, его сущность и значение в системе управления	3
1. Понятие и виды бухгалтерского учета. Показатели, используемые в учете, функции, объекты и задачи бухгалтерского учета	3
2. Исторический обзор важнейших этапов развития бухгалтерского учета	6
ЛЕКЦИЯ № 2. Предмет, метод и принципы бухгалтерского учета	9
1. Предмет и метод бухгалтерского учета	9
2. Принципы бухгалтерского учета	11
Лекция № 3. Учетная политика организации. Учредители и акционеры	14
1. Общее понятие учетной политики организации	14
2. Учет собственного капитала, формирование уставного капитала, расчеты с учредителями и акционерами по вкладам в уставный капитал	16
ЛЕКЦИЯ № 4. Счета и двойная запись	18
1. Виды счетов, их структура	18

2. Двойная запись, ее назначение	21
3. Классификация счетов	25

ЛЕКЦИЯ № 5. Учет денежных средств

и расчетов	31
1. Учет расчетов с подотчетными лицами	31
2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	34
3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	39
4. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	40
5. Расчеты по оплате труда	42
6. Учет кассовых операций	43

ЛЕКЦИЯ № 6. Учет труда и заработной платы

1. Формы и системы оплаты труда	46
2. Классификация и учет персонала предприятия, учет использования рабочего времени	51
3. Начисление заработной платы	52
4. Вычеты из заработной платы	56

ЛЕКЦИЯ № 7. Учет основных средств,

производственных запасов и имущества предприятия	60
1. Учет основных средств	60
2. Учет производственных запасов	64

3. Учет операций по доверительному управлению. Учет переданного в доверительное управление имущества	71
ЛЕКЦИЯ № 8. Учет готовой продукции	75
1. Оценка и учет готовой продукции на складах	75
2. Учет затрат на производство продукции и вспомогательных производств	81
ЛЕКЦИЯ № 9. Документация и документооборот	89
1. Документ как элемент метода бухгалтерского учета	89
2. Классификация регистров бухгалтерского учета	96
3. Внесение исправлений в первичные учетные документы	98
ЛЕКЦИЯ № 10. Инвентаризация	101
1. Виды инвентаризации	101
2. Отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации	103
ЛЕКЦИЯ № 11. Формы бухгалтерского учета	108
1. Мемориально-ордерная форма	108
2. Журнально-ордерная форма	110
3. Простая форма бухгалтерского учета	117
4. Таблично-автоматизированная форма учета	120
5. Упрощенная форма бухгалтерского учета	140

ЛЕКЦИЯ № 12. Бухгалтерская отчетность	144
1. Состав бухгалтерской отчетности	144
2. Понятие бухгалтерского баланса, виды балансов	145
3. Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций	153